

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0015/15-5  
**RECORRENTE** - LOJAS RIACHUELO S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF 0193-02/15  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 23/03/2020

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0001-12/20**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, § 4º, I da LC n° 87/96, e art. 17, § 8º, I da Lei n° 7.014/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Contudo, a Instrução Normativa n° 52/13 é norma interpretativa, inclusive já reconhecida em decisões judiciais em processos similares pelo Tribunal de Justiça deste Estado, o que, em outros termos, significa que a instrução normativa esclarece o que já era possível apreender a partir da Lei n° 7.014/96 e da LC 87/96, contudo isto implica também na exclusão de penalidade, pela exegese do art. 106, I do CTN, já que os fatos geradores ocorreram antes do advento da Instrução Normativa n° 52/13. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 29/05/2015, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$321.850,43, em razão de:

*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. Em complemento, consta a informação de que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que equivale ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.*

A 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 12/11/2015 e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**VOTO**

*Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração*

em tela, para exigir ICMS em razão da utilização 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. Em complemento, consta a informação de que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que equivale ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

Inicialmente, em relação a arguição de inconstitucionalidade à cobrança, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Não acolho a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico.

No tocante a arguição de nulidade em razão do método utilizado pela fiscalização não encontrar guarida em nosso ordenamento jurídico, saliento que o trabalho realizados pelos Auditores tem total amparo na legislação do ICMS, bem como foi lastreado na I.N. 52/2013, norma de caráter meramente interpretativo, retroage para atingir fatos geradores pretéritos, em consonância com o art. 106, I do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). Ademais, a referida norma é também meramente PROCEDIMENTAL, pois institui novos critérios de apuração e, desta maneira, de acordo com o art. 144, §1º do CTN, também retroage para alcançar fatos geradores anteriores.

Ressalto que a matéria objeto do presente lançamento já foi debatida no âmbito deste Órgão Julgador, existindo o entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas operações de transferência interestadual oriundas dos estabelecimentos comerciais e atacadistas. Neste caso, entendo que não houve alteração no posicionamento da fiscalização e do CONSEF sobre a matéria em comento, não houve aplicação do princípio da irretroatividade, conforme entendido pelo defensor, haja vista que antes da edição da referida Instrução Normativa já existia tal posicionamento, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0408-13/13.

Cabe registrar que não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada, sendo o imposto e sua base de cálculo apurado consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

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

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

(...)

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

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

**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.**

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. O levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Saliento que a autuação foi efetuada com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 11 a 27 do PAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

*Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:*

**Art. 17. A base de cálculo do imposto é:**

(...)

**§ 7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:**

**I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou**

**II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.**

*A questão a ser decidida consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação. Se o PIS e a COFINS integram esse valor.*

*A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o PIS, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo-se que a receita está relacionada ao faturamento da empresa, seja decorrente da venda de bens ou de prestação de serviços.*

*O PIS e a COFINS são tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.*

*Na informação fiscal, os autuantes informaram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).*

*Não resta dúvida que o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.*

*Ressalto, que a Instrução Normativa nº 52/2013, citada pelos autuantes e pelo defendente, estabelece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria. Na referida Instrução Normativa consta a orientação de 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”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.*

*Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Saliento que durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatado cometimento de infração à legislação tributária efetua-se o lançamento do imposto mediante a lavratura do Auto de Infração, instaurando-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando o autuado apresenta defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário.*

*Ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o consequente ônus financeiro. Observo que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido.*

*No tocante à multa indicada no Auto de Infração, saliento que a penalidade aplicada é legalmente prevista para a irregularidade apurada, estando conforme o previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96. Cabe destacar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou*

*redução da multa por infração de obrigação principal.*

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 193 a 241, mediante o qual aduz as seguintes razões.

A Recorrente vem requerer Sustentação Oral com fundamento no art. 163 do Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999, bem como intimação dos patronos da causa no endereço: Rua Frederico Simões, nº 85, Sala 601, Caminho das Árvores, Salvador – BA, CEP 41.820-774 acerca da data a ser designada para o julgamento do presente Recurso.

Trata-se de Auto de Infração pelo qual a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, neste ato representada pela sua Superintendência de Administração Tributária, objetiva a cobrança por suposta utilização indevida de crédito de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS.

O valor total do Auto de Infração corresponde ao valor de R\$ 649.924,19 sendo o valor histórico de R\$ 321.850,43.

A infração que dá fulcro à presente autuação é definida pelo Sr. Agente Fiscal como: *“Infração-Fiscalização do exercício de 2011- Estorno de Crédito de Imposto em decorrência da Base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96, valor correspondente a entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs) com destino à Filial localizada neste Estado. Estorno do ICMS creditado a maior nos livros de entrada com subsequente apuração do imposto devido (menor que o previsto em lei)”.*

A suposta irregularidade, qual seja, crédito indevido de ICMS - divergência de valor da entrada mais recente das mercadorias está descrita no artigo 93, §5º, inciso II e 97, inciso VIII e 124 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, sendo a multa aplicada conforme o art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7014/96.

A Empresa Recorrente comprovará nesta peça que o Auto de Infração é injusto e que deverá ser considerado nulo, tornando inexigível o crédito tributário dele decorrente.

#### DA NULIDADE

Embora conste no v. acórdão que o método utilizado pela r. fiscalização para a autuação em comento está previsto em lei, não houve tanto por parte da r. Autoridade Autuante, bem como por parte do I. Julgador fundamentação legal sobre o método utilizado para respaldar o auto de infração.

Em síntese, a Fiscalização:

1. *Escolheu uma determinada mercadoria para analisar;*
2. *Utilizou o valor de aquisição da mercadoria correspondente ao valor da entrada mais recente e optou por escolher o valor maior informando que tal escolha seria mais benéfica à Recorrente;*
3. *Do valor desta entrada foram retirados o ICMS, PIS e COFINS;*
4. *A fiscalização faz o cálculo da base de cálculo com a inclusão dos impostos e o cálculo sem a inclusão dos impostos e calcula a diferença entre estas bases;*
5. *Ao final sobre os valores correspondentes às diferenças de base de cálculo aplica a alíquota de 12% correspondente às operações de saídas do CD Natal para as Filiais localizadas na Bahia. Este seria o valor do estorno de ICMS, PIS e COFINS encontrado pelo Fiscalização.*

Ocorre que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, §4º da Lei Complementar 87/96 (VEMR – valor da entrada mais recente), portanto o Auto de Infração e deverá ser declarado nulo.

Portanto, a Recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido a fim de que seja anulado o auto de infração.

A questão central do Auto de Infração consiste em saber quais são as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente uma vez que o conceito está descrito em lei e é autoexplicativo.

Desse modo, o cerne da presente autuação relaciona-se à interpretação conferida à regra prevista no artigo 13º, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96.

Não obstante o comando legal aqui discutido (13º, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96) seja cristalino e por mais clara que seja a redação de um dispositivo legal sempre haverá brecha para alguma ambiguidade ou interpretação equivocada que agrida a norma jurídica a ela vinculada.

Não obstante, a legislação complementar seja clara sobre a base de cálculo do ICMS, houve por parte do r. Julgador do estado da Bahia interpretação equivocada.

Assim, o texto do artigo 13º, § 4º, inciso I determina que:

*“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;*

Desse modo, a clareza e a taxatividade do texto legal (lei complementar) conduzem à imediata conclusão de que o conteúdo da lei dispensa interpretação.

A Lei Complementar prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, para o comerciante seja o valor da entrada mais recente.

Assim, a Constituição Federal de 1988 atribuiu à Lei Complementar o papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS.

Desta forma o artigo 155, §2º, XII, “i” da Constituição Federal de 1988 determina que:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao Seguinte:*

*(...)*

*XII - cabe à lei complementar:*

*i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.” (Grifos Nossos)*

Além disso, o comando contido no artigo 155, §2º, XII, “i” da CF/88 está em total harmonia com o artigo 146 da CF/88 ao tratar dos princípios gerais do sistema tributário ao prever que:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...)"*

Ressalte-se a harmonia da Constituição Federal ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária. A Carta Magna prevê a regra para todos os tributos e prevê a regra para o ICMS, sendo que em ambos os casos, compete à Lei complementar fixar a base de cálculo.

Ora, se por um lado é claro que a competência legislativa do ICMS é indiscutivelmente dos Estados, em contrapartida, todo Estado deve estrita obediência às regras que estruturam o ICMS, em especial a Lei Complementar 87/96.

Corroborando com este entendimento, o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 419.619/DF acatou a tese de hierarquia das leis para determinar que é imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária.

Assim, não pode em hipótese alguma a legislação infraconstitucional atropelar as normas estruturantes introduzidas por lei complementar a fim de alterar seu conteúdo.

Desse modo, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais do mesmo titular (comerciante) deverá ser constituída pelos elementos contidos no art. 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar 87/96.

Além disso, o I. Julgador tampouco pode lastrear a autuação na Instrução Normativa nº 52/13, sendo manifestamente ofensiva e ilegal a definição da base de cálculo do ICMS por meio de Instrução Normativa.

Desse modo, não há que se falar em lacuna na Lei Complementar sobre suposta falta de definição de base de cálculo do valor correspondente à entrada mais recente, não há que se falar em necessidade de interpretação da norma uma vez que a regra é clara e auto explicativa.

O STJ já definiu a base de cálculo de ICMS na transferência interestadual de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Ademais, o STJ analisou a questão sob a ótica da base de cálculo do ICMS utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

Desta forma, o Superior Tribunal de Justiça definiu, quanto ao art. 13 da LC 87/96, que:

- a) *a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas;*
- b) *os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo;*
- c) *a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.* (REsp 1109298/RS) (Grifos Nossos)

Com efeito, fica clara a posição do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que os incisos que definem base de cálculo estão vinculados à atividade do sujeito passivo, bem como que caso seja feita interpretação, esta deverá ser restritiva, pois os parágrafos sobre a base de cálculo estabelecem bases específicas.

Outrossim, o Julgador reitera em seu voto que o Auto de Infração é procedente em razão do posicionamento prevalecente no âmbito da SEFAZ BA.

Ora, o Auto de Infração estaria respaldado em mero posicionamento?!

Tal assertiva não merece prosperar haja vista que a base de cálculo está expressamente prevista na Lei Complementar 87/96 e não há necessidade em socorrer-se de “posicionamento” quando a Lei é clara!

Não nos cabe aqui discutir se a referida Instrução Normativa apenas “esclarece” o disposto na LC 87/96, o que importa é seu efeito prático, ou seja, o fato da Instrução Normativa alterar e redefinir a base de cálculo do ICMS, o que não pode vigorar em nosso Ordenamento Jurídico.

Indubitavelmente, esta Instrução Normativa afronta a hierarquia das Normas, pois os atos do Poder Executivo não podem criar tributos ou aumentar tributos, tampouco definir nova base de cálculo.

No Direito Tributário há limitações ao poder de tributar, bem como há regras para a vigência das normas em nosso ordenamento jurídico.

Estas 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.

Dentre estes princípios podemos destacar o da Irretroatividade Tributária que está descrito na alínea “a” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal cujo texto determina que:

*“Art. 150 - sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”* (Grifos Nossos)

A Instrução Normativa, nada mais é do que um ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pelo Chefe de Serviço ou Ministro de Estado a seus subordinados, dispondo normas disciplinares que deverão ser adotadas no funcionamento de serviço público.

Ressalte-se que as Instruções Normativas não podem criar tributos, e tampouco alterar a base de cálculo do ICMS e por isso a Instrução Normativa nº 52/2013 não pode respaldar auto de infração, pois constitui norma que já entrou em nosso ordenamento jurídico eivada de vícios.

Em oposição à IN 52/2013, as instruções normativas são normas expedidas para interpretar uma lei, no entanto, NÃO podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

Não é o que ocorreu no Auto de Infração lavrado contra a Recorrente, uma vez 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 Instrução Normativa nº 52/2013 para alterar a legislação vigente, possibilitando indevidamente este expurgo.

Ora, a Instrução Normativa nº 52/2013 não pode ter tal efeito haja vista que da forma como está, caracteriza flagrante afronta à Hierarquia das Leis e ao Princípio da Legalidade.

Desse modo, a Lei é ato normativo cogente, impessoal, geral e abstrato proveniente do Poder Legislativo, enquanto o Decreto é ato do Poder Executivo regulamentador da lei, que com ela não se confunde.

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 o cálculo da base de cálculo do ICMS.

Nesse contexto está insculpido o Princípio da Legalidade estampado no inciso II do art. 5º da Constituição Federal, com a classificação definição: “*Ninguém será obrigada fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei*”.

Ao Princípio da Legalidade some-se o inciso I do art.150 que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “*exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça*”.

Ainda quanto às alterações da base de cálculo do ICMS é preciso cumpri o que determina o Princípio da Legalidade para tornar o tributo mais oneroso.

Nesse sentido de nada valem regulamentos, portarias, resoluções ou quaisquer outros atos normativos que alterem tributos com o intuito de criar ônus para o Contribuinte.

Corroborando com este entendimento nos ensina o I. Jurista Hely Lopes Meirelles: “*Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza*”.

Desse modo, tanto a Receita Federal quanto a Autoridade Fazendária Estadual não estão legitimadas para agir fora dos limites da Lei, o que tornaria seus atos ilegais.

Os Tribunais Superiores são pacíficos quanto à ilegalidade de instruções normativas, que positivem em seu texto uma exegese que venha a irromper a hierarquia normativa subjacente.

Por conseguinte, a Instrução Normativa expedida pelos superiores dirigentes dos órgãos, seja pelo Superintendente da Administração Tributária diz o que os agentes daquele órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, e acima de tudo, a Instrução Normativa deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

A definição de fato gerador da obrigação tributária implica a definição dos seus elementos constitutivos (materialidade, sujeito passivo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota), deverão ser instituídos por LEI, salvo nas hipóteses expressamente excluídas pela Carta Magna, o que não é o caso do Auto de Infração em comento.

No caso em apreço a Instrução Normativa nº 52/2013 emitida pelo Poder Executivo do Estado da Bahia está eivada de ilegalidade à medida que traz em seu bojo alteração na base de cálculo do ICMS.

Outrossim, o Princípio da Irretroatividade também está, ainda que de maneira genérica, no inciso XXXVI, do art. 5º da Carta Magna impedindo que um tributo seja cobrado ou majorado em face de fatos geradores havidos em períodos pretéritos àqueles da égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Ressalte-se que o Princípio da Irretroatividade Tributária existe para trazer segurança jurídica para o Contribuinte, que é sem dúvida, a parte mais fraca em razão ao Poder de tributar do Estado. Seu objetivo é assegurar certeza quanto aos atos pretéritos praticados a fim de que seja direcionada a vigência da lei nova para o futuro.

O I. Julgador da Junta de Julgamento Fiscal entende equivocadamente que a Recorrente, ao incluir o valor do ICMS, PIS e COFINS na base de cálculo das operações de transferências do CD Natal, teria gerado um débito fiscal superior àquele que está previsto na legislação tributária (artigo 13º, §4º, inciso I da LC 87/96) e que consequentemente, teria utilizado um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia maior do que o estabelecido em lei o que configuraria crédito indevido.

Ocorre que, em nenhum momento, a Recorrente alterou os valores utilizados para a base de cálculo e tampouco utilizou base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96.

A presente autuação encontraria guarida na suposta base de cálculo superior àquela prevista na legislação contida no inciso I, do § 4º, do art.13 da LC 87/96.

Ora, a Autoridade Fiscal do Estado da Bahia, no presente Auto de Infração, criou 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!

Cumpre esclarecer que a diferença apontada pela Autoridade Fiscal consiste na forma de calcular o ICMS (base de cálculo) conforme exemplificado abaixo:

*Exemplo 1- Operação praticada legalmente pela Recorrente: Riachuelo/CD Rio Grande do Norte transfere mercadoria para o Estado da Bahia. O CD RN dá entrada na Nota Fiscal por R\$ 100,00 e Transfere para a Filial Bahia por R\$ 100,00.*

*Exemplo 2 – Operação que o Fisco Estadual – BA diz que a Riachuelo deveria ter praticado:*

*O CD RN / Riachuelo deveria ter transferido a mercadoria expurgando (retirando) o ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo.*

*Então:*

*O CD RN/Riachuelo deveria ter transferido a mercadoria para a Riachuelo/Bahia/Salvador por R\$ 100,00 – 17% (ICMS) -7,6% (COFINS) - 1,65% (PIS) = R\$ 75,43 (seria a base de cálculo que o Fisco Estadual da Bahia entende como correta)!*

*\*Importante esclarecer que o termo expurgar significa limpar, retirar o que é prejudicial.*

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.

Saliente-se que a Recorrente realizou exatamente o que está disposto na Lei Complementar nº 87/96 no artigo 13, inciso I do parágrafo 4º, ou seja, a Recorrente efetuou transferências interestaduais utilizando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Demonstra a operação praticada pela Empresa Recorrente, fls. \_\_\_\_\_, conforme explicação:

*1º - Compra de Mercadorias para Revenda. Os fornecedores podem estar localizados dentro ou fora do Estado do Rio Grande do Norte: CD Natal adquire mercadorias de terceiros.*

*2º - Entrada da Mercadoria no CD Natal: CD Natal – Lojas Riachuelo dá entrada na mercadoria, sem agregar qualquer valor à mercadoria adquirida.*

*3º - Entrada da mercadoria no Estado da Bahia, mediante operação de Transferência recebida do CD Natal: ICMS Normal- Entrada na Bahia – a empresa se credita de 12% e paga 17% na saída (venda PDV).*

Indubitavelmente, é descabida a exigência feita pela r. SEFAZ do Estado da Bahia no sentido de que a Recorrente diminua a base de cálculo do ICMS na entrada e recomponha toda esta carga tributária na saída!

A Autoridade Fazendária menciona no Auto de Infração como enquadramento legal o Artigo 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VIII e 124 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, conforme transcrito a seguir:

*“Art. 93 - Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*§ 5º - Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

*I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;*

*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

*VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente; Art. 124 - O recolhimento do ICMS será feito (art. 980).”*

Ressalte-se que, na legislação acima (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.

Assim, o presente Auto de Infração está respaldado em legislação na qual não há qualquer descrição de que a conduta da Recorrente tenha sido equivocada!

Outrossim, o v. acórdão ora recorrido viola os princípios constitucionais e o Pacto Federativo.

O Estado da Bahia ao lavrar esta autuação quebra sim o Pacto Federativo à medida que a Recorrente 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.

O Estado da Bahia nesta autuação alega, equivocadamente, que a Recorrente recolheu mais impostos para o Estado de origem (FILIAL/CD/RN) em prejuízo ao Estado Baiano.

Todavia, tais argumentos não devem subsistir pois através do Pacto Federativo, os Estados se comprometem a atuar de forma autônoma e mediante suas prerrogativas e competências atuar em favor da Federação.

O Pacto Federativo ou Federalismo Fiscal está definido na Constituição Federal nos artigos 145 e 162, nos quais, estão definidas as competências tributárias dos entes da Federação.

Nesse cenário, o Pacto Federativo está relacionado com os mecanismos de partilha da receita dos tributos arrecadados entre os entes da Federação.

Assim, os Estados exercem a defesa da autonomia local e exercem a capacidade de auto-organização, autoadministração e normatização própria.

No entanto, em todas estas atividades faz-se necessária à observância, pelos entes federados, das regras emanadas pela Constituição Federal as quais balizam a capacidade normativa dos Estados.

Desse modo, o Estado da Bahia quebra o Pacto Federativo ao autuar a Recorrente por almejar que esta reduzisse a base de cálculo do ICMS recolhido para o Estado do Rio Grande do Norte.

Corroborando com o conceito de que há regras gerais quanto ao produto da arrecadação de ICMS, bem como que os Estados atuam de forma autônoma, respeitando as competências e prerrogativas dos outros Entes Tributantes, trazemos o Decreto – Lei nº 834 de 8 de setembro de

1969, que dispõe em seu artigo 2º: “Art. 2º Não será aplicada penalidade por diferença de imposto sobre circulação de mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado, desde que o contribuinte remetente, ou seu representante, tenha pago o tributo a um dos Estados, quer o de origem, quer o de destino.” (Grifos Nossos)

Ora, o comando legislativo acima consiste em mais um argumento em defesa da Recorrente 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.

Desta forma, a Empresa Recorrente calcula a base do ICMS conforme determina o art. 69 do RICMS/RN conforme legislação abaixo, bem como atendendo à Lei Kandir. Vejamos:

*“RICMS RN- CAPÍTULO IV- Da Base De Cálculo*

*Art. 69. A base de cálculo do imposto, quando não prevista de forma expressamente diversa em outro dispositivo regulamentar, é:*

*I- (...)*

*II- 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;*

*b) o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento;*

*I-na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra Unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:*

*a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra; tratando-se de mercadoria não industrializada, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente;*

*II-no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, o valor total da operação, compreendendo as mercadorias fornecidas e os serviços prestados;” (Grifos Nossos)*

Nesse sentido, a Recorrente comprova mais uma vez que a manutenção do auto de Infração é injusta e afronta o Federalismo Fiscal.

Consta no v. acórdão que os julgados trazidos pelos Autuantes servem apenas para enriquecer o Auto de Infração, bem como que tal entendimento estaria em conformidade com as decisões do CONSEF.

A Recorrente refutou cada julgado, bem como cada decisão constante no Auto de Infração com o objetivo de desconstituir a Autuação, de demonstrar que a Autuação não merece prosperar e que as decisões trazidas não se aplicam às operações praticadas pela Recorrente.

Ademais, os julgados trazidos no Auto de Infração estariam em conformidade com a posição do CONSEF, mas ainda assim tais decisões são contrárias à aplicação da Lei Complementar nº 87/96.

Desse modo, o Auto de Infração em tela, traz uma ficção jurídica quando autua a Recorrente em razão desta não ter estornado o ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo da entrada mais recente do ICMS.

Ora, não há na legislação vigente a obrigatoriedade de expurgar estes tributos da base de cálculo do ICMS utilizado pela Recorrente nas transferências interestaduais seria um valor “a maior” (valor da entrada + ICMS + PIS + COFINS).

No entanto, a partir da análise dos julgados apontados pela I. Autoridade Fiscal restará comprovado que tais decisões não se aplicam ao caso da Recorrente.

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

Ademais, I. Autoridade Fiscal traz o julgado da empresa Nestlé cujo conteúdo transcrevemos a seguir:

Além disso, há no auto de infração o julgado proferido pelo Conselho de Contribuinte do Estado da Bahia – CONSEF cujo teor segue transscrito a seguir:

*“Decisão do Conselho de Contribuinte do Estado da Bahia- CONSEF- 1ª Câmara Nr sessão 033/2009. Data do Julgamento: 05/06/2009*

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGAMENTE PREVISTA. Nas operações interestaduais de circulação de mercadorias que se realizaram por meio de transferência entre os estabelecimentos comerciais da mesma empresa, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimentos comerciais da mesma empresa ainda que anteriormente recebidas de estabelecimento fabricante, 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.... Decisão unânime.”(Grifos Nossos)**

Ora, 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.

Nesta 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!

Para reforçar a sua tese, menciona que no próprio acórdão aqui recorrido que “a questão posta em discussão nestes autos se reveste de controvérsia” conforme PROCESSO - A. I. N° 206891.0016/12-7, acórdão proferido pela JJF nº 0112-01-13, no VOTO DIVERGENTE proferido pela I. Julgadora Dra. ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO.

Nessa linha de raciocínio, é possível perceber da leitura do VOTO DIVERGENTE acima, 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 Recorrente, 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.

Portanto, as decisões utilizadas para fundamentar a autuação não podem respaldar a autuação e o voto divergente comprova que mesmo nas Juntas de Julgamento, o assunto não pacífico. e por isso, o Auto de Infração deve ser julgado nulo, tornando inexigível o crédito tributário.

Não bastasse todo o exposto na explanação de mérito, o valor da multa aplicado ao Auto de Infração é totalmente abusivo e excessivo (60%) e consta no v. acórdão que o I. Julgador não pode alterar a multa aplicada, pois não teria competência para fazê-lo, bem como que a multa aplicada estaria em conformidade com a legislação estadual.

No entanto, a multa somente deve ser aplicada nos casos de dolo ou fraude o que indubitavelmente não ocorreu no caso concreto.

Ou seja, foi aplicada a Multa em percentual exorbitante de 60% do valor do crédito fiscal, o que é totalmente abusivo.

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.

O valor total do Auto de Infração (valor do suposto estorno de crédito) corresponde a R\$649.924,19 sendo o valor histórico de R\$ 321.850,43.

Este valor é composto pelo cálculo do estorno mensal (2011) acrescido a cada mês a aplicação da multa de 60%.

A Multa aplicada à Recorrente 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.

No caso em apreço não há nem que se falar em Autuação na medida em que a Recorrente transferiu mercadorias adquiridas de terceiros utilizando como base de cálculo o valor da última entrada o que não configura qualquer ato ilegal perante nosso Ordenamento jurídico.

No entanto, ainda que se pudesse falar em autuação, percentual aplicado à título de multa punitiva sobre o valor supostamente devido é totalmente absurdo, uma vez que deixou-se de ser levada em consideração a natureza tributária dessa multa e seu consequente aspecto de proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento.

Não restam dúvidas de que uma multa desproporcional, além de caracterizar confisco, de tão distante do caráter educativo e punitivo que deveria ter, pode causar prejuízos irreparáveis ao mesmo e à sociedade que do seu esforço de trabalho se priva. Por esta razão, a atitude do fisco passa a constituir conduta tão merecedora de reprovação quanto à do contribuinte que deveria educar.

A própria Constituição Federal, no capítulo “Das Limitações ao Poder de Tributar”, no artigo 150, inciso IV diz que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Vejamos:

*“Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)  
*IV - utilizar tributo com efeito de confisco.” (Grifos Nossos)*

O E. Supremo Tribunal Federal também firmou o posicionamento no sentido de ser confiscatória a multa, ao julgar a ADIN 551/91, R. T.J nº 138, p. 55 – DJU de 18.10.91, p. 14.558:

Ademais, o CARF- Conselho de Recursos Fiscais no julgamento do Processo nº 19515.000427/2010-16, em que figuraram como partes - Recorrente: VOTORANTIM ENERGIA LTDA. e Recorrida: FAZENDA NACIONAL, no julgamento do Recurso Voluntário, (Acórdão nº 1103-001.093) cujo acórdão fora proferido pela 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária em Sessão de 31 de julho de 2014, foi provido o pleito de cancelamento integral das multas de ofício e da incidência de juros de mora sobre os valores destas multas.

Ora, se até o CARF cancela e reduz multas, então por que não poderia fazê-lo também esta Egrégia Câmara do CONSEF – Bahia?!

Portanto, no caso em apreço, 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.

Por todo o exposto, a Recorrente vem respeitosamente perante V. Sas., requerer:

(I) seja dado total provimento ao presente Recurso Voluntário com a consequente reforma da decisão *“a quo” com o cancelamento do auto de infração em apreço* em razão de não existir previsão legal para que seja realizado o estorno de ICMS, nem do PIS e nem da COFINS, da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular;

(II) caso não seja dado provimento ao Recurso Voluntário, que seja reduzida a multa aplicada à Recorrente, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.

(III) seja deferido o pedido para que a Recorrente realize Sustentação Oral com fundamento no art. 163 do Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999, bem como intimação dos patronos da causa no endereço: Rua Frederico Simões, nº 85, Sala 601, Caminho das Árvores, Salvador – BA, CEP 41.820-774 (Dr. Aldemir Augusto) acerca da data a ser designada a sessão de julgamento do presente Recurso Voluntário.

É o Relatório

## VOTO VENCIDO

Tem o presente processo como base de cobrança pretendida pelos autuantes, acatada pela junta julgadora e contestada pela Recorrente o que determina a Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 13, Parágrafo 4º, inciso I, e o disposto na Instrução Normativa nº 52/2013, emitida pela DITRI da SEFAZ BAHIA, em 17/10/2013.

O Auto de infração foi lavrado em 29/05/2015, referente ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011.

Inicialmente vou deixar de apreciar o pedido de nulidade, por tratar deste assunto que será analisado junto ao mérito da questão.

Por se tratar de aplicação de princípios legais, inicio a análise focando nos princípios legais que norteiam a lide, citando primeiramente o que dispõe a Constituição Federal do Brasil ao tratar da competência das Leis Complementares, no artigo 146, e, dos impostos dos Estados e do Distrito Federal, no artigo 155, como abaixo:

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

- I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
  - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Em atendimento ao disposto no princípio constitucional, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como LEI KANDIR, ao disciplinar a aplicabilidade do ICMS, de relação aos fatos geradores objeto da presente lide, estabeleceu em seu Artigo 13:

**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.

Apresentemos também o que determina o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, devidamente atualizado, ao tratar do ICMS, quando assim explicita:

**Art. 23.** A base de cálculo do imposto é:

I - o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

**Art. 32.** Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher:

**I** - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas para comercialização;

Em sequência de hierarquia das leis, vejamos o que determina a Lei nº 7.014/97, a Lei do ICMS - BAHIA:

**Art. 17.** A base de cálculo do imposto é:

(...)

**§ 7º** Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

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

**II** - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, exceto em hipóteses expressamente previstas em regulamento.

E aqui, a Lei 7.014/97, repete fielmente o que determina a LC 87/96, só que referenciando as transferências internas.

Abordando a pretensão dos autuantes em determinar um tipo diferente de base de cálculo, constato que a mesma não tem respaldo no que determina, ainda, a Lei 7.014/96, que, expressamente, define o princípio básico do ICMS, a não cumulatividade, determinando no artigo 28, abaixo transcrito, assim como assegura ao contribuinte o direito ao crédito do tributo cobrado nas operações anteriores, como no artigo 29:

**Art. 28.** O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

**Art. 29.** Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeitopassivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

Adotando o pretenso arbitramento, exigem os autuantes que a Recorrente efetue o estorno de crédito, como indevidamente utilizado, não atentando para o determinado na Lei nº 7.014/97, que, destaque-se, em hipótese alguma, podem ser enquadradas as operações efetuadas pela Recorrente que não se enquadram no previsto como abaixo:

**Art. 30.** O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

**I** - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

**II** - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

**III** - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

**IV** - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

O condicionante determinado na legislação em apreço para que não seja admitida a utilização do crédito do ICMS está claramente definido no artigo 31 da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

**Art. 31.** O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Seguindo os passos da Lei 7.014/96, o RICMS BAHIA, aprovado pelo Decreto 13.780/2012, também de relação às transferências recebidas de estabelecimentos da mesma empresa situados em outros Estados da Federação, estabelece:

**Art. 263.** O contribuinte que receber por transferência mercadorias de outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outro estado, deverá manter à disposição do fisco arquivo eletrônico contendo:

(...)

*“II - os registros fiscais dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas pelo estabelecimento comercial remetente das mercadorias, observadas as especificações técnicas estabelecidas no Conv. ICMS 57/95.”*

**Parágrafo único.** A falta da entrega, quando intimado, dos arquivos eletrônicos previstos neste artigo implica em cassação de tratamento tributário diferenciado obtido mediante termo de acordo ou regime especial, sem prejuízo da penalidade prevista no inciso XX do art. 42 da Lei 7.014/96.

Verifica-se que a Recorrente em momento algum infringiu ao acima determinado, tendo apresentado aos autuantes todos os registros solicitados, não tendo em momento algum, se negado a atender ao solicitado pelos mesmos.

Sendo a Recorrente contribuinte sujeita ao Regime Normal de apuração do tributo, atende a todos os princípios e normas a que está sujeito, praticando em sua escrituração fiscal o determinado no RICMS BAHIA no artigo 305, § 3º, e, o artigo 309, I, “a”, que assim estabelecem:

**Art. 305.** *No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.*

**§ 3º** *O crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal.*

**Art. 309.** *Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

**I** - *o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

**a)** *de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;*

Ao tratar do estorno de crédito, o RICMS BAHIA, seguindo o prescrito na Lei 7.014/96, estabelece, muito longe do que pretendem os autuantes, no artigo 312:

**Art. 312.** *O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

**I** - *for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

**II** - *for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;*

**III** - *vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*

**IV** - *vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.*

**V** - *forem adquiridos de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.*

Na sequência e seguindo a importância e supremacia das normas legais, chegamos a Instrução Normativa nº 52/2013, que, conforme descrito no seu preâmbulo: **Esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.**

Tratando das transferências efetuadas por estabelecimentos da mesma empresa sediados em outros Estados da Federação para outro sediado no Estado da Bahia, pretende a Instrução Normativa que assim se proceda:

(...)

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

**2.1 na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o**

*ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;*

*2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.*

*2.3 o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada da mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência para destinatário localizado neste Estado. (grifo nosso)*

É sabido que Instrução Normativa, desde quando seu objetivo é instruir aqueles que a ela se submetem, funcionários públicos, no caso da SEFAZ BAHIA, procedam em seus trabalhos internos, ao determinar a exclusão de “tributos recuperáveis”, pretendendo, inclusive alterar a legislação de outros Estados, determinando aquilo que é da competência de cada um, e, ainda, interferir nos conceitos contábeis, ter competência para alterar a legislação de outros Estados ao determinar taxativamente: “***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.***”

É de bom alvitre ver-se a conceituação do que venha a ser Instrução Normativa, dentro do arcabouço tributário que rege as relações Estado X Cidadão. Assim temos:

*As instruções normativas são atos administrativos que visam disciplinar a execução de determinada atividade a ser desempenhada pelo Poder Público. Têm por finalidade detalhar com maior precisão o conteúdo de determinada lei presente no ordenamento jurídico pátrio.*

*Não é função da instrução normativa criar novos direitos ou obrigações, mas tão somente explicar de forma mais clara os direitos e obrigações que já tenham sido previstos em algum momento pela legislação.*

Como ato administrativo não pode a Instrução normativa ter ingerência nas ações dos contribuintes, ainda mais para impor-lhes obrigações e formas de procedimento que alteram a legislação a que se submetem.

Vemos, pois, que não tem uma Instrução Normativa a competência de inovar ou acrescer, por entendimento próprio, direitos ou obrigações a quem quer que seja, e, muito menos, colidir com leis ou decreto, o que manifestamente ocorre na tentativa de aplicar o que a Instrução Normativa nº 52/2013 apresenta.

A respeito do posicionamento da Instrução Normativa como definidora de padrões tributários e criadora de obrigações para o contribuinte, apresenta-se o decidido pelo STJ no Resp abaixo:

*STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1221170 PR 2010/0209115-0 (STJ)*

*Jurisprudência•Data de publicação: 24/04/2018*

O TRF-1, ao analisar Apelação Cível, de relação à competência da Instrução Normativa, assim se pronunciou:

*TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL AC 99128920104013400 (TRF-1)*

*Jurisprudência•Data de publicação: 12/09/2014*

*EMENTA*

*A Instrução Normativa nº 658, de 4/7/2006, que limitou a acepção do termo “preço predeterminado”, da forma como foi prevista, impondo a tributação advinda dos referidos contratos nos termos do sistema não-cumulativo, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, restringe o alcance da norma legal, incorrendo em evidente ilegalidade. 8. Apelação e remessa oficial não providas.*

Também o TRF-5, analisando pretensão de inclusão de ditames inexistentes na legislação, assim se pronunciou:

*TRF-5 - Apelação em Mandado de Segurança AMS 92728 PE 0003635-66.2005.4.05.8300 (TRF-5)*

*Jurisprudência•Data de publicação: 18/09/2009*

*EMENTA*

***INSTRUÇÃO NORMATIVA N° 468/04. FISCO FEDERAL. REGIME FISCAL DA CUMULATIVIDADE. PREÇO PREDETERMINADO. DEFINIÇÃO. ILEGALIDADE. MERA RECOMPOSIÇÃO MONETÁRIA. 1 - O preço predeterminado em contrato não perde a sua natureza simplesmente pela previsão de reajuste decorrente da correção monetária. Se a pretensão do legislador, a partir da Lei 10.833 /03, fosse não abarcar os contratos***

*com preço preestabelecido e cláusula de reajuste, o termo apropriado seria preço fixo, que, definitivamente, não se confunde com o preço predeterminado; 2 - O intuito da Lei n.º 10.833 /03, (arts. 10, XI, e 15), ao manter os contratos pelo regime anterior, foi justamente a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro contratual. A previsão de aplicação do regime fiscal anterior da cumulatividade, relativamente ao PIS-COFINS, alcançou os contratos firmados antes de 31/10/2003, com preços predeterminados, ainda que sujeitos a cláusulas de reajuste, desde que por critério prefixado e destinado à mera recomposição monetária; 3 - A Instrução Normativa nº 468, de 08/11/2004, que limitou a acepção do termo “preço predeterminado”, da forma como foi prevista, impondo a tributação advinda dos referidos contratos nos termos do sistema não-cumulativo, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, restringe o alcance da norma legal, incorrendo em evidente ilegalidade; 4 - Apelação da União improvida. Apelo da Termopernambuco S/A provido. Remessa oficial parcialmente provida*

Pode-se verificar que a decisão acima do TRF-5, deixa bastante claro, sem sombra de dúvida, a incompetência de Instrução Normativa tentar alterar o sentido da lei ou tentar criar interpretações, ao destacar literalmente: *A Instrução Normativa nº 468, de 08/11/2004, que limitou a acepção do termo “preço predeterminado”, da forma como foi prevista, impondo a tributação advinda dos referidos contratos nos termos do sistema não-cumulativo, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, restringe o alcance da norma legal, incorrendo em evidente ilegalidade.*

Ainda de relação ao posicionamento da Instrução Normativa no arcabouço legal, não se pode olvidar a denominada Pirâmide de Klesen que, analisando a denominada “hierarquia das leis”, assim estratifica:

- Constituição Federal e Emendas Constitucionais promulgadas
- Leis Complementares
- Leis delegadas
- Leis ordinárias
- Decretos-Lei
- Regulamentos
- Tratado, Acordos, Atos, Convenções Internacionais após Decretos Legislativos
- Costumes e Doutrina
- Jurisprudência
- Decretos, Medidas Provisórias, Resoluções
- Portarias, Instruções Normativas
- Contratos em geral

Essa pirâmide, concebida pelo notável jurista austríaco, serve de fundamento para sua teoria e baseia-se na ideia de que há normas jurídicas **inferiores** (normas fundadas) que, necessariamente, têm que observar e respeitar o disposto nas normas jurídicas **superiores** (normas fundantes).

Creio que resta configurada a incompetência de uma Instrução Normativa fazer qualquer “adição de entendimento” ao que determina legislação superior, ainda mais quando tenta invadir competência tributária de outro Estado, o que fere, frontalmente, o pacto federativo.

Passemos, agora, a explicitar sobre o que já foi julgado a respeito do tema.

Analisemos, inicialmente, o conflito conceitual entre o que venha a ser “valor da entrada mais recente” e “custo de aquisição” ou “custo de inventário”.

**VALOR DA ENTRADA** é o valor desembolsado pelo adquirente, o “valor de face”, ou seja, o quanto se vai pagar para ter em seu poder a mercadoria adquirida. Desta forma, o valor aqui definido é o constante da Nota Fiscal de aquisição (valor do produto, tributos incidentes, despesas acessórias, etc.), que vai ser levado à débito da conta de Compras ou similar.

**CUSTO DE AQUISIÇÃO** – O custo de aquisição de mercadorias para estoque compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, 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.

Em outras palavras, no **CUSTO DE AQUISIÇÃO OU CUSTO DESEMBOLSO**, são considerados **todos os gastos incorridos** na compra do bem (frete, seguro, impostos irrecuperáveis, etc.), até a

sua colocação em condições de uso ou em condições de venda.

A alegação dos autuantes do quanto determinado pelo CPC 16, do CFC, em nada lhe ampara, em vista de o CPC determinar, justamente, a forma como chegar ao determinado pela Receita Federal. Saliente-se que o CPC, derivado das Normas Internacionais de Contabilidade, cumpre o princípio da “primazia da essência sobre a forma”, e que não pode interferir na legislação tributária, mas adequar os registros contábeis aos princípios tributários.

Para tanto, é que são determinadas as contas redutoras, de forma que a “essência”, no caso o valor de face, fique destacado nos registros contábeis, e a “forma”, como adequar aos princípios tributários do Imposto de Renda, seja destacado pelo valor de face e os registros das contas redutoras.

As contas ICMS a Recuperar, PIS a Recuperar e COFINS a Recuperar são contas redutoras da conta Compras, não interferindo no conceito de Valor da Entrada, que pode ser constatado na escrituração contábil.

Transcrevo aqui trecho da resposta do eminente jurista Ives Gandra Martins, em consulta formulada pela Avon Cosméticos a respeito de autuação idêntica à presente, onde afirma:

*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 Estado da filial e da Bahia prevêem 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.*

Ao querer aceitar interpretações contrárias aos princípios constitucionais e desejos de legislar por conta própria de prepostos fiscais, considerando o enfrentamento que tem a sociedade com o Estado por culpa de imposições restritivas às atividades econômicas, bom é destacar o dito pelo Ministro Marco Aurélio:

*RE 166772-9/RS, DJ 16.12.94, Rel. E. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno: EMENTA: “INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta escorai a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a conformação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse ela perseguida’- Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele”. (grifo nosso).*

Estranho, se não incongruente, seria admitir a pretensão dos autuantes, ao não atentar que, em utilizando crédito inferior ao pago pelo remetente, além de ferir a não-cumulatividade, cria um manifesto conflito federativo, pois o Estado da Bahia estaria a alterar a base de cálculo estabelecida por um outro Estado da Federação, para saídas realizadas a partir de seu território”

Cite-se que a 1ª JJF, ao analisar o Auto de Infração nº 206891.3049/16-6, reconhece a incompetência de o Estado da Bahia promover alteração na legislação de outro Estado, como destacou.

Ainda mais, não há qualquer norma no ordenamento jurídico pátrio que admita seja condicionada a fruição do direito de crédito ao conhecimento prévio pelo Contribuinte – no caso, a Recorrente –, de legislação irregularmente editada pelo Estado de origem, até mesmo porque relação jurídica tributária é cogente, decorre de lei, não havendo espaço para manifestação de vontade, tal como nos negócios jurídicos privados.

Já abordando decisões que justificam a improcedência da autuação objeto da presente lide, temos que este Conselho vem prestigiando o entendimento da Recorrente.

A Colenda 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão nº 0054-12/16, acatou as razões do recurso voluntário interposto contra decisão que mantivera acusação fiscal idêntica à presente.

O acórdão foi disponibilizado em 17.05.2016, Relator o Dr. Paulo Danilo Reis Lopes.

Saliente-se que outros julgados deste CONSEF, seja por votos vencidos de relatores, seja por votos divergentes, a postulação da Recorrente encontra guarida, a exemplo dos Acórdãos nºs 0059-11/16, 0052-11/16, 0045-11/16, onde, inclusive a solicitação de afastamento das multas foi acatada.

Também o Tribunal de Justiça da Bahia, ao apreciar lide semelhante, através da 1ª Câmara Cível, inclusive, com parecer favorável emitido pelo e. Ministério Público Estadual em relação à concessão da segurança assim se posicionou:

*“EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECISÃO INDEFERINDO PEDIDO LIMINAR. AUTUAÇÃO FISCAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 13, §4º, INCISO I DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. PRESENÇA DO FUMUS BONI IURIS. DECISÃO REFORMADA. RECURSO PROVIDO.*

*Resumidamente, trata-se de Mandado de Segurança impetrado em razão do Auto de Infração nº 206891.0007/12-8, lavrado em 04/10/2012, sob a alegação de que a impetrante/agravante teria aproveitado indevidamente de crédito e ICMS nos exercícios financeiros de 2007 e 2008, provenientes de transferência interestadual de mercadorias entre a sua filial, situada no estado do Espírito Santo, e o Centro de Distribuição, localizado na Bahia.*

*Assim, argumenta ter sido autuada mesmo ante a comprovação de que utilizou como base de cálculo para o ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias o valor da última entrada.*

*O PARECER MINISTERIAL, às fls. 831/834, ao tratar do art. 13, §4º, inciso I, LC 87/96, opinou que:*

*[...] a agravante foi autuada erroneamente pela Administração Fiscal, porquanto esta considera que a base de cálculo é o valor da última entrada da mercadoria, excluindo-se os percentuais relativos ao PIS e COFINS, em desacordo com o dispositivo mencionado.”*

*‘Logo, o relevante fundamento do pedido está justamente no fato de que O FISCO CONFERIU UMA INTERPRETAÇÃO QUE NÃO SE COADUNA COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA, uma vez que não considerou o efetivo custo de produção como base de cálculo da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimento do mesmo contribuinte.’*

*Nesta senda, o fumus boni iuris é constatado no momento em que se verifica que a agravante utilizou como base de cálculo aquela fixada pelo art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996. Senão vejamos:*

*‘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;’*

*Em razão de todo exposto, DÁ-SE PROVIMENTO ao Agravo de Instrumento, ratificando-se a decisão de fls. 292/295, que concedeu a tutela recursal.” (A.I. nº 0004495-87.2014.8.05.0000 – 1ª Câmara Cível – Relator Desembargador AUGUSTO DE LIMA BISPO)*

Ainda a 1ª Câmara Cível em processo idêntico assim se manifesta:

*“EMENTA. 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.*

*Ex positis, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Apelação, confirmando-se a sentença em REEXAME NECESSÁRIO.” (A.C. nº 0524431-38.2014.8.05.0001 – 1ª Câmara Cível – Relator Desembargador LIDIVALDO REIACHE)*

Também a 2ª Câmara Cível ao apreciar processo idêntico, assim se pronunciou:

*“EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. REJEIÇÃO. MÉRITO. BASE DE CÁLCULO DE ICMS. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIA. EXPURGO PIS E COFINS COM BASE EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. VEROSIMILHANÇA DA ALEGAÇÃO DO AGRAVANTE. CONSTATADA. PERIGO DA DEMORA. PRESENÇA. REQUISITOS AUTORIZADORES PARA CONCESSÃO DE LIMINAR MANDAMENTAL. AGRAVO PROVIDO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU REFORMADA. ATÉCIPAÇÃO DA TUTELA MANDAMENTAL DEFERIDA EM SEGUNDO GRAU.”*

*“Desse modo que, a priori, revela-se ilegítima alterações no cômputo de base de cálculo de ICMS em razão de instrução normativa expedido pelo Estado da Bahia.” (A.I. nº 0017564-89.2014.8.05.0000 – 2ª Câmara Cível – Relatora Juíza Convocada MARTA MOREIRA)*

Em julgamento do processo de Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.001, a Primeira Câmara Cível, tendo como relatora a Dra. Silvia Carneiro Santos Zarif, que tem como interessado a empresa

Lojas Riachuelo Ltda., após analisar o parecer do Desembargador Dr. Jatahy Fonseca Junior, abordando a Instrução Normativa nº 52/2013, assim se expressa:

*Deste modo, sobre os períodos que não tenham sido atingidos pela decadência, houve incidência da norma infra-legal, porque considerada por esta Corte como meramente interpretativa e, consequentemente, não deve haver a exclusão dos tributos recuperáveis das suas bases de cálculo para fins da obrigação ora executada. (grifo nosso)*

O julgado acima foi proferido no dia 02 de setembro de 2019.

Ademais, caso fosse acatado o pretendido pelo autuantes, estar-se-ia subvertendo o conceito de custo, desde quando o valor não acatado como crédito, forçosamente, teria quer computado como custo da mercadoria, contaminando assim o princípio da não cumulatividade, básico do ICMS.

O posicionamento que tentam adotar os autuantes vai de encontro ao entendimento do fisco de outros Estados, a exemplo de Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina e São Paulo, que por decisões em respostas a Consultas efetuadas por contribuintes neles estabelecidos, reconhecem o cálculo para a determinação de base de cálculo das entradas mais recentes, da forma como procedida pela Recorrente.

Por tudo exposto, concluo que a retirada da base de cálculo dos “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS e CONFINS), que estes valores não corresponderia ao totum da operação mais recente, mas, sim, ao “custo de aquisição” contabilizado na mercadoria, o que contraria o que dispõe o inciso I, § 4º, do Art.13 da LC 87/66, e o que também dispõe o Artigo 312 da Lei nº 7.014/96, pois, o Contribuinte se enquadra como empresa Comercial, e para tanto, somente deverá ser considerado o valor da nota fiscal de aquisição mais recente.

Considerando-se que o período fiscalizado compreende o exercício de 2011, e a Instrução Normativa nº 52/2013 é de 17/10/2013, e de acordo com o Princípio da Irretroatividade, ainda que de maneira genérica, no inciso XXXVI do art. 5º da Carta Magna, impede que um tributo seja cobrado ou majorado em face de fatos geradores havidos em períodos pretéritos àqueles da égide da lei que os haja instituído ou majorado. Desta forma a Instrução Normativa nº 52/13 de 17/10/2013, só poderá prevalecer para o futuro, motivo pela qual julgo a infração improcedente.

Por tudo que analisei e pela convicção da certeza do meu entendimento dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e, julgo IMPROCEDENTE o auto de infração em apreço.

## VOTO EM SEPARADO

Na presente sessão de julgamento do presente processo administrativo fiscal, acompanho o ilustre Conselheiro Relator Paulo Shinyashiki Filho, no sentido de julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe, para dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, tempestivamente, pela empresa recorrente. Todavia, para tal me valho de outra fundamentação legal que passo a expor no presente voto.

Verifico que a autuação refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, referente ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011.

Na informação complementar do Auto de Infração, em epígrafe, consta que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que equivale ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, **nas operações de transferência interestadual** oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDS), **com destino à filial localizada no Estado da Bahia**.

Antes de mais nada, vale registrar que já tive oportunidade de julgar inúmeros processos e participar de tantos outros sobre a mesma matéria neste egrégio Conselho de Fazenda Estadual,

inclusive nesta n. 2<sup>a</sup> CJF. Portanto, vou procurar ser conciso nas minhas argumentações divergentes, no sentido de acolher as impugnações da empresa contribuinte para afastar a incidência de ICMS nas operações que tratam a autuação em tela.

Nesse sentido, derredor da matéria que envolve a exigência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, entendo que merece destaque o posicionamento dos Tribunais Superiores e do próprio Tribunal de Justiça da Bahia, para o qual trago à colação trecho de voto da minha lavra, como segue transcrito:

(...)

*A Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça expressa textualmente que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.*

*Impende registrar que a referida Súmula 166 tem essência na interpretação literal do art. 1º do Decreto Lei nº 406/1968, que, dentre as definições das hipóteses de incidência do ICM, previa “a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”, derivado do fato de que várias administrações tributárias estaduais lançavam o imposto sobre situações que não representavam transações comerciais, mas, tão somente, deslocamentos de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.*

*O fato é que o imposto não incide, nem poderia incidir, sobre “mercadorias” mas sim sobre operações de caráter oneroso, aí entendido que tais operações são resultado da transferência de titularidade de bens classificados como mercadorias, não podendo incidir imposto sobre operações de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, exatamente porque não há imposição de ônus na operação.*

*A circulação a que alude o nomen juris do imposto, tal como escrito na CF/88: “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”, consiste na transferência de propriedade ou na tradição da mercadoria. Assim sendo, não é a saída física de um determinado local que indica a finalização da operação de compra e venda mercantil, já que, independentemente dessa saída da mercadoria do estabelecimento, pode-se observar a ocorrência do fato gerador do ICMS.*

*Convém trazer à baila a jurisprudência, pois, tal entendimento tem fartura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:*

1. (...) Dispõe a Súmula nº 166 desta Corte que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. O acórdão recorrido está em harmonia com a orientação firmada na jurisprudência deste Tribunal, valendo destacar o trecho em que se evidencia que “a saída de energia elétrica do estabelecimento produtor (usina de São Simão) para o distribuidor (Cemig) não configura operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, pois se trata de simples deslocamento físico de mercadoria, não ocorrendo, de consequência, operação mercantil”.

*Tem-se que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não é hipótese de incidência do ICMS, cujo fato gerador pressupõe a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro [...]. II. A configuração da hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria [...], fato que, segundo o suporte fático delineado no acórdão recorrido, não ocorre no caso concreto [...]. (AgRg no REsp 933890/ GO. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1<sup>a</sup> Turma. DJ 3.9.2007)*

2. (...) A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos [...]. 4. Incasu, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1<sup>a</sup> Turma. DJ 26.4.2007)

3. (...) O fato imponível do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (AgRg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1<sup>a</sup> Turma. DJ 26.10.2006)

4. (...) O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...] (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2<sup>a</sup> Turma. DJ 26.10.1992)

5. (...)O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo

*contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)*

6. (...) *O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)*

*Muito recentemente, derredor da matéria em apreço, o Tribunal de Justiça da Bahia, nos autos da Apelação nº 0323677-51.2012.8.05.001, na mesma trilha e com os mesmos fundamentos emprestados às decisões do Superior Tribunal de Justiça e às decisões já proferidas por este Conselheiro julgador, à unanimidade, assim decidiu:*

**EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166 DO STJ.**

1. *O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.* 2. *“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”* (Súmula 166 do STJ). 3. *Recurso conhecido e, no mérito, desprovido.*

Já o Supremo Tribunal Federal, também tem inúmeras decisões, por unanimidade, sobre a matéria, nos termos abaixo transcritos:

**AG. REG. 756.636 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR: MIN. DIAS TOFFOLI**

**EMENTA**

*Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Alegada ofensa ao art. 97 da CF/88. Inovação recursal. Prequestionamento implícito. Inadmissibilidade. Tributário. ICMS. Deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Inexistência de fato gerador.*

1. *Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos.*

2. *O Supremo Tribunal Federal entende ser insubstancial a tese do chamado Prequestionamento implícito.*

3. *A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas. Precedentes.*

4. *Agravo regimental não provido.*

**AG. REG. 765.486 SANTA CATARINA**

**RELATOR: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BEM ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AGREGAÇÃO DE VALOR À MERCADORIA OU SUA TRANSFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

*I – A mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou sua transformação.*

*II – Agravo regimental a que se nega provimento.*

Portanto, restou evidenciado, de forma clara e justa, a inteligência de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não significa circulação onerosa, mas meramente física, o que não caracteriza fato gerador do ICMS, ou seja, trata-se de mero deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos filiais da mesma empresa contribuinte, como se constata na infração da autuação em julgamento.

Me permito ainda aduzir que esta questão de incidência de ICMS neste tipo de operação tem sido alvo de muita discussão e guarda direta relação com a questão da “Guerra Fiscal” e o “Pacto Federativo”, que precisa ser enfrentada via uma ampla Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional, pela qual se espera resolver estas e outras questões de natureza tributária/fiscal que contribuam para justiça fiscal e o desenvolvimento nacional de forma

equânime.

Já é matéria pacificada neste E. CONSEF que não cabe incidência de ICMS nas operações de transferências internas entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Todavia, a propalada “Guerra Fiscal” entre as Unidades Federadas do país, ainda é um entrave para ampliar tal entendimento no âmbito das transferências interestaduais, em que pese ser o mesmo princípio em ambos os casos, ou seja, circulação apenas física e não onerosa ou mercantil.

Para melhor elucidar tal questão e consubstanciar ainda mais meu entendimento da matéria, trago a seguir lúcidas e interessantes considerações do eminentíssimo jurista e professor, Fernando Facury Scaff, com as quais me alinho. Tal matéria tem sido bastante discutida no âmbito jurídico e acadêmico. Inclusive, ele menciona entendimentos emanados de Francisco Sávio Mileo Filho, apresentada junto ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário, fundada por Ruy Barbosa Nogueira, que foi Professor Titular da USP de Direito Financeiro e, posteriormente, de Direito Tributário, o qual adota a sua linha de entendimento acerca da matéria aqui exposta.

O posicionamento do I. Fernando F. Scaff traz à baila o entendimento da não incidência de ICMS nas simples transferências de produtos/mercadorias e a questão com que se depara o contribuinte ao efetuar tais operações, por conta da legislação estadual, a exemplo da Bahia.

Nesta esteira, ele traz o seguinte posicionamento abaixo transscrito, em consonância com a vigente Súmula nº 166 do STJ, acima exposta por este Conselheiro neste voto em separado, com a devida vénia do i. Conselheiro Relator:

*“(...) apenas localizando cada estabelecimento em um diferente Estado. O foco, neste passo, é: poderá o Estado A cobrar ICMS por esta transferência interestadual de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte? Entende-se também que não há incidência de ICMS nesta hipótese, que se insere na mesma moldura acima exposta, pois, tanto naquele caso, como neste, não se há de falar em operação de circulação — o que há é mero deslocamento físico da mercadoria (...)”.*

É salutar lembrar que ele também salienta que a referida Súmula, editada em 1996, que vem sendo pacificamente confirmada pelo STJ e, depois também pelo STF até momento presente, salientando que *“o texto não faz distinção entre ICMS interno e ICMS interestadual, isto é, não haverá incidência desse imposto, estejam os estabelecimentos no mesmo ou em Estados diversos. É imprescindível, apenas, que ambos sejam do mesmo contribuinte”*.

Para melhor enfrentar esta questão, o nobre jurista traz à baila a existência do que intitulou de uma *assombração* na legislação do ICMS, no que tange a Lei Complementar nº 87/96, que rege esta matéria, ao estabelecer: *“considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (...) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I)”*.

Segundo Scaff, nas transferências internas a questão está bem resolvida nos estados, exemplo da Bahia, os quais admitem não haver ICMS nestas operações. Todavia, para ele, o problema é mais complexo quando se tratar de operações no âmbito interestadual, envolvendo necessariamente uma análise de Federalismo Fiscal. Pela clareza e didatismo das suas colocações que confrontam o teor do que estabelece a Súmula nº 166 e a prática fiscal que é praticada por força da legislação estadual, que envolve a já citada “Guerra Fiscal”, reproduzo uma análise da lavra de e. jurista ao qual recorro aqui:

*“(...) pode-se imaginar a seguinte operação visando deslocar o sujeito ativo da operação: determinada empresa adquire (ou fabrica) mercadorias no Estado A, e as transfere sem a incidência do ICMS para o Estado B, no qual criou um centro de distribuição, e, de lá, vende para os Estados X, Y e Z, com incidência desse tributo, pois haverá operações de circulação de mercadorias. Neste exemplo, houve o deslocamento do sujeito ativo do ICMS, do Estado A, que nada receberá, para o Estado B, para o qual será pago o tributo. Observe-se que, pela ótica do contribuinte, não haverá diferença entre pagar para o Estado A ou B — ele terá que pagar. Poderá haver diferença caso o valor do ICMS cobrado seja distinto entre os dois Estados — o que nos leva, novamente, ao tema da guerra fiscal. Suponhamos que, na saída das mercadorias, o Estado A cobre 12%, e que o Estado B cobre apenas 7%, torna-se economicamente vantajoso transferir o início da incidência do ICMS de um para outro Estado, o que pode ser feito transferindo as mercadorias de A para B, e vendendo a partir de B. Exposto este aspecto do problema, outra questão assoma: Pode o Estado A cobrar ICMS na operação de transferência interestadual de mercadorias para o Estado B? A resposta permanece negativa, por várias razões. Em primeiro*

lugar, constata-se que o ordenamento jurídico não ampara a pretensão arrecadatória dos Estados de origem, pois tais movimentações físicas não se caracterizam como operações de circulação (jurídica ou econômica) de mercadorias. Logo, não se constata o aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente desenhada. Segundo, caso ultrapassada a barreira legal acima apontada, a suposta conduta irregular será do contribuinte ou dos Estados que se envolvem na guerra fiscal? Por outras palavras: estará errado o contribuinte em organizar seus negócios da forma mais econômica, ou estarão errados os Estados? De minha parte, entendo estar errado o desenho do ICMS na Constituição de 1988, pois deixou nas mãos dos Estados um tributo que possui nítida vocação nacional — nenhum país atribui aos entes subnacionais esse modelo de tributação sobre valor acrescido (ou tributos semelhantes, como o ICMS). Esta é, no fundo, uma das causas mais importantes da fratricida guerra fiscal atual. As empresas acabam sendo meras contendores em um sistema perverso, pois, se não buscarem reduzir seus custos, morrerão na disputa do mercado defronte de seus concorrentes, que se aproveitarão das vantagens oferecidas e, com custos menores, terão preços menores e o fantasma da recuperação judicial aparecerá no horizonte — trata-se do velho dilema do prisioneiro, da teoria dos jogos, aplicado às relações empresariais, envolvendo aspectos financeiros. Em terceiro lugar, e apenas se ultrapassadas as considerações anteriores, é necessário que os Estados comprovem que as empresas agem com o intuito de economizar tributos — o que não é, em si, algo errado. Ademais, não basta supor, é necessário comprovar. Conheço um caso em que o Estado cobrou ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mesmo sabendo que o destino de todas as mercadorias seria a exportação através das instalações portuárias localizadas no Estado vizinho. Um exemplo: imagine-se o Estado de Mato Grosso cobrando ICMS sobre a transferência de soja para o Estado do Paraná, a qual será exportada pelo porto de Paranaguá. Será uma tributação em cascata, pois a empresa exportadora não se aproveitará desses créditos, que se transformarão em custos. Ou seja, o que era para ser um crédito (uma vantagem) se transforma em um custo (uma despesa). Seguramente os Estados não tem esse poder — é necessário fazer prova, e não apenas ter suposições. Tributar sem proceder desta forma caracteriza-se como abuso de direito. Em quarto lugar, pretende-se resolver um problema de rateio federativo de competências, próprio do direito financeiro, ramo que estuda o federalismo fiscal, com medidas de direito tributário, que acarretam maior incidência sobre os contribuintes. Aqui há verdadeira miopia normativa na solução adotada, pois, se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, por qual motivo essa perspectiva muda em caso de idênticas operações interestaduais? Apenas porque o sujeito ativo mudou? Não é suficiente para alterar o aspecto material da hipótese de incidência. Inegavelmente o problema existe, mas não será através do uso da força tributária estadual contra os contribuintes que isso se resolverá, mas no legislativo, a míngua de normas que atualmente amparam a pretensão fiscal dos Estados. Nada justifica a mudança da Súmula 166 do STJ, que deve permanecer íntegra, afastando a incidência do ICMS tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte".

Por tudo aqui exposto, concluo que restou evidenciado, com clareza solar, que a infração em lide não procede por não se tratar de qualquer operação de circulação onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física no sentido técnico jurídico.

Tal fato afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal em apreço, o que encontra perfeito alinhamento com as decisões e posicionamentos acima expostos e, muitas vezes, transcritos, dos quais recorro para melhor fundamentar o presente voto.

Enfim, tal como o i. Conselheiro Relator, ainda que sob outra fundamentação, julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe, para dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## VOTO VENCEDOR

Com a mais respeitosa consideração ao voto do nobre Conselheiro Relator, venho discordar das razões de mérito, no que diz respeito aos valores apurados pelos autuantes quanto aos preços de transferências interestaduais.

A questão de direito que envolve o lançamento desta lide, já está consolidado em diversos outros julgados neste Conselho de Fazenda, sempre com decisões favoráveis ao fisco, no que então, já se pode falar em uma jurisprudência firmada neste sentido. Por isso, trago aqui o excelente voto de lavra do Julgador Tolstoi Seara Nolasco, que tece análise aprofundada em lide de idêntico teor:

ACORDÃO JJF Nº 0044-05/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. a) MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º,

*I, da LC nº 87/96 e art. 17, § 8º, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatada a preliminar de nulidade da atuação. Preliminar de decadência não acolhida, com base em reiterada jurisprudência do CONSEF. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.*

*O contribuinte questiona em linhas gerais a metodologia de cálculo adotada pelos autuantes. Estes por sua vez se valeram dos conceitos legais, da CF e da LC/87, e dos conceitos contábeis, conforme detalhado na peça informativa, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor de transferência nas operações entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa.*

*A empresa questiona também a motivação do lançamento com base no Acórdão do STJ, resultante do julgamento do Recurso Especial nº 1.109.298, posto que referente às operações de transferência de estabelecimento vinculado a fabricante de produtos (Centro Distribuidor - CD), equiparado a indústria. Argumenta que por exercer atividade mercantil/comercial, o citado Acórdão do STJ, envolveria situação fática distinta, correspondente à aplicação do art. 13, § 4º, inc. I, da LC nº 87/96, correspondente às transferências de produtos industrializados, com remessa anterior dos produtos do estabelecimento fabril para seu Centro Distribuidor (CD), e com posterior transferência interestadual pelo custo da mercadoria produzida.*

*O caso paradigma não abarcaria, portanto, a hipótese legal subsequente, prevista no art. 13, § 4º, inc. II, relativo aos estabelecimentos comerciais, cujas transferências deveriam ter por base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. O contribuinte também requereu a nulidade/improcedência da autuação invocando a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, ao argumento de que as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, internas ou interestaduais, representam mera movimentação física de produtos, não estando albergados do conceito de ato mercantil para efeitos de incidência do ICMS.*

*Não acato a tese defensiva no tocante a aplicação da Súmula 166, do STJ, ao caso em exame. A legislação do ICMS do Estado da Bahia, em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96, prevê a incidência do referido imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Para fins do ICMS, os diversos estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular são considerados autônomos entre si, conforme o princípio da autonomia dos estabelecimentos, delineado no artigo 11, § 3º, II, da LC nº 87/96 – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular.*

*Em perfeita consonância com esse princípio, a LC nº 87/96, no seu artigo 12, I, prevê que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 12, inc. I, seguindo as normas estabelecidas na Constituição Federal e na LC nº 87/96, ao dispor sobre o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim prevê: Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*Por sua vez, o RICMS-BA/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores em discussão, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim dispõe: Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;*

*Por estar expressamente previsto na Lei nº 7.014/96, as transferências efetuadas entre esses estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular estão sujeitas à incidência do ICMS, sendo que não cabe a este órgão julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99. A questão atinente à existência de ato de mercadoria para se considerar ocorrido o fato gerador do ICMS não merece prosperar, uma vez que a incidência do imposto está prevista na Lei nº 7.014/96 e, a teor do disposto no art. 2º, §1º, dessa citada Lei, é irrelevante para a caracterização do fato gerador do ICMS a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo.*

*Quanto às demais acórdãos e sentenças judiciais citadas na defesa, relacionadas a não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, reafirmo que as decisões do CONSEF ficam delimitadas ou vinculadas ao previsto na legislação tributária estadual, não lhe cabendo a discussão acerca da constitucionalidade dessa legislação. Ademais, a jurisprudência citada pelo defendente não tem efeito vinculante para a Administração Pública Estadual. Sustenta o autuado que o vocábulo “entrada”, citado no art. 56, V, “a”, do RICMS-BA, deve ser interpretado como sendo decorrente de uma operação de compra e venda efetuada junto a um estabelecimento fornecedor.*

*Não merece prosperar esse argumento, pois esse dispositivo trata da definição da base de cálculo do imposto e, portanto, deve ser interpretado de forma literal. O previsto na alínea “a” do inciso V do artigo 56 do RICMS-BA fixa que a base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.*

*Nesse dispositivo legal, o vocábulo “entrada” é utilizado sem qualquer restrição. A “entrada” pode ser proveniente de estabelecimento industrial, comercial, produtor, extrator, gerador pertencente a terceiros ou à mesma empresa. Tendo em vista que esse dispositivo não deve ser interpretado de forma a alterar a base de cálculo do imposto, a “entrada” a ser considerada na apuração do ICMS devido é toda aquela correspondente à “entrada mais recente da mercadoria”*

*No tocante à metodologia de cálculo adotada pelos autuantes para a apuração do crédito fiscal apropriável nas transferências, com repercussão no débito do imposto, a ser apurado mensalmente pelas saídas, já que o ICMS é calculado mensalmente, considerando o montante dos créditos e dos débitos do tributo, temos a dizer o que segue.*

*Para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias remetidas pelo estabelecimento comercial para outro estabelecimento comercial da mesma empresa, deverá ser adotado o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, definido no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, como também no art. 56, V, “a”, do RICMS/BA.*

*Assim dispõe o art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96, abaixo reproduzida: Art. 17 - A base de cálculo do imposto é: (...) § 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (...)*

*É importante, colocar como premissa dessa decisão, que o texto normativo da LC, no tocante à base de cálculo nas transferências entre estabelecimento de empresa comercial, foi literalmente reproduzido na Lei estadual. É este dispositivo da Lei estadual, acima reproduzido, que deve respaldar o lançamento de ofício, visto que a LC não é auto-aplicável, para fins de exigência de ICMS via Auto de Infração. Somente a lei instituidora do tributo, na unidade federada, que esteja na condição de sujeito ativo, pode respaldar o ato de lançamento tributário. Sem lei ordinária instituidora não há relação de sujeita passiva e nem relação de sujeição ativa no âmbito do direito tributário, salvo exceções, expressas, contidas no próprio texto constitucional.*

*O ICMS não está albergado em nenhuma exceção. Para que ocorra a incidência do ICMS, no caso concreto, necessário se faz a edição da lei ordinária estadual, que pode reproduzir como o fez em relação a BC das transferências, as normas da LC nº 87/96. Colocada esta premissa caem por terra os argumentos defensivos no tocante a alegações de inconsistência da metodologia de cálculo adotada pelos autuantes e da vinculação irrestrita da autuação ao Acórdão STJ, relativo ao Resp nº 1.109.298. O ato administrativo de lançamento fiscal pode se fazer alusões a diversas fontes jurídicas para respaldá-lo.*

*Todavia, o julgador administrativo está vinculado à lei que rege o caso concreto. No caso em exame, a legislação que rege o caso concreto são as disposições da LC e da LO, atinentes à Base de cálculo das transferências entre estabelecimentos comerciais. Nesta situação a norma legal prescreve que a base de cálculo é o valor da entrada mais recente da mercadoria.*

*Este conceito de “entrada mais recente”, por não ter uma definição legal no âmbito do direito tributário, foi preenchido com as definições da ciência contábil. Neste âmbito, o ICMS, por ser imposto recuperável, é excluído do custo da mercadoria. Após a revisão para os valores corretos do custo de transferência, que na forma da lei é custo da entrada mais recente, faz-se a inclusão do sobre o valor das saídas, já que na forma da lei o ICMS integra a sua própria base de cálculo.*

*Da diferença entre o crédito apurado pela empresa e o crédito calculado corretamente, pelo custo da aquisição mais recente, e confrontando este último com o valor das saídas, resultou recolhimento a menor do imposto, nos períodos mensais cobertos pelo Auto de Infração, configurando as diferenças lançadas de ofício pelos autuantes.*

*Registre-se que os autuantes quando se depararam com mais de uma entrada de mercadoria na mesma data, adotaram, para a definição da BC de transferência, a NF de Entrada de maior valor, de forma a empregar o critério que mais beneficiaria o contribuinte. Cabe ainda observar que este CONSEF, em decisão recente, estampada no Acórdão nº 0049-03/12, Auto de Infração nº 206891.0027/11-0, decidiu caso semelhante, envolvendo as LOJAS INSINUANTE LTDA., pela glosa de créditos fiscais, nas transferências interestaduais, entre estabelecimentos da empresa, para excluir da BC a parcela do frete embutida na BC da operação de remessa interestadual.*

Portanto, é legal a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a maior nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, uma vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei.

Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente,

nos termos do art. 13, §4º, inc. I, da LC nº 87/96. Os tributos não cumulativos, tributos recuperáveis, sobre as vendas não compõem o custo da mercadoria

O critério utilizado, fundamenta-se na LC 87/96, reproduzido na Lei nº 7.014/96, art. 17, parágrafo 8º, I - *a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente de mesmo titular localizado em outra unidade da Federação é o valor correspondente à entrada mais recente. Assim, o lançamento de ofício foi feito com fundamentos na ordem tributária legal.*

Verifico que o Recorrente solicita que caso não seja dado provimento ao Recurso Voluntário, que seja reduzida a multa aplicada à Recorrente, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório. Discordo quanto ao fundamento por não considerar que haja abuso ou efeito confiscatório até porque as multas são passíveis de grandes reduções em caso de pagamento antes do ajuizamento da ação. Contudo devo apreciar a redução ou exclusão por outras razões que serão aqui postas.

Há mesmo razoabilidade na exclusão da multa sob o argumento de que a multa aplicada no lançamento fiscal é de período anterior à edição da Instrução Normativa nº 52/2013, no qual é uma norma meramente interpretativa, conforme o art. 106, I do CTN.

Entendo que neste caso, cabe razão ao Recorrente. É que a Instrução Normativa nº 52/13, em caráter nitidamente interpretativo, estabeleceu que o valor da entrada mais recente é o valor efetivamente suportado pelo adquirente, já que o ICMS pago na aquisição é recuperado, mediante lançamento a crédito na sua conta corrente fiscal.

**Verifico ainda, que o Auto de infração foi lavrado em 29/05/2015, referente ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011. A instrução normativa, é de outubro de 2013.** Os próprios autuantes em diversos processos similares têm pontuado que a lei aplica-se a fato pretérito quando seja expressamente interpretativa, porém *excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados* e que nesse sentido as portarias e instruções normativas são normas complementares, e que então, cabe ao CONSEF também apreciar a eventual dispensa da penalidade constante do dispositivo citado do CTN. Há também em diversos processos similares, pareceres favoráveis da PGE/PROFIS no sentido de acatar a exclusão da multa.

De fato, a Instrução Normativa nº 52/13 é norma interpretativa, inclusive já reconhecida em decisões judiciais em processos similares pelo Tribunal de Justiça deste Estado, o que, em outros termos, significa que a instrução normativa esclarece o que já era possível apreender a partir da Lei nº 7.014/96 e da LC 87/96, contudo isto implica também na exclusão de penalidade, pela exegese do art. 106, I do CTN. Vejamos o teor do art. 106 do CTN:

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

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

A Instrução Normativa nº 52/13 trouxe esclarecimentos do que vem a ser o valor correspondente à entrada mais recente no caso de transferências interestaduais, e sendo norma interpretativa pode ter efeitos retroativos, sem contrariar o princípio segundo o qual lei nova não retroage.

No direito tributário, a norma se volta para a conduta do contribuinte, e uma vez ocorrido o evento previsto (infração à lei tributária) deve se submeter à consequência punitiva além do pagamento da obrigação principal. Tal punição visa coibir o contribuinte de adotar conduta lesiva à ordem tributária. Contudo, a multa tem como pressuposto a prática de um ilícito e tem finalidade punitiva, mas a correção monetária destina-se a atualizar o valor da moeda, o seu poder de compra.

Enquanto as multas por infração são aplicadas com caráter punitivo visando impor o cumprimento efetivo e tempestivo das obrigações tributárias, os acréscimos moratórios visam repor o valor que o Estado deixou de obter se houvesse recebido o imposto em seu devido tempo, e por outro lado, estando o mesmo valor em posse do contribuinte, no decurso de tempo entre o fato gerador e obrigação de pagar o imposto, este se locupletou indevidamente com rendimentos e correções monetárias que cabiam ao Estado, se houvesse o adimplemento da obrigação

tributária no devido tempo.

Face aos fundamentos acima, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, excluindo as multas pois todos os lançamentos ocorreram antes do advento da Instrução Normativa nº 52/13, mantidos os acréscimos moratórios. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0015/15-5**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$321.850,43**, e dos acréscimos legais, sem incidência da multa de 60%, prevista no art. 42, IV, “a” da Lei nº 7.014/96, conforme o art. 106, I do CTN.

**VOTO VENCEDOR** – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.  
**VOTOS VENCIDO e \*EM SEPARADO** – Conselheiros: Paulo Shinyashiki Filho, José Raimundo Oliveira Pinho e \*Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de janeiro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

PAULO SHINYASHIKI FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO EM SEPARADO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO VENCEDOR

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS