

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0018/15-4
RECORRENTE - C&A MODAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0245-03/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09/06/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0056-11/20

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE (CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO PARA CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO), COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA (LC 87/1996). Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica de direito privado, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Corretamente, os auditores deduziram da base de cálculo da última entrada (relativamente a cada operação autuada), os montantes concernentes a ICMS, PIS e COFINS, devido ao fato de serem tributos recuperáveis. Ato contínuo, para compor as bases de cálculo das saídas subsequentes a título de transferências para este Estado, incluíram o ICMS, com a aplicação da alíquota de origem. Todos os elementos necessários ao deslinde da controvérsia presente nos autos. Desnecessária a realização de diligência. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª JF nº 0245-03/15, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 06/07/2015, para formalizar a exigência de ICMS na cifra de R\$126.746,58, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de utilização indevida de crédito, nas operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, com base de cálculo fixada no Estado de origem, superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/1996 (art. 13, § 4º, I).

A Junta de Julgamento Fiscal (JF) apreciou a lide no dia 03/12/2015, e decidiu pela Procedência, por unanimidade (fls. 160 a 171), nos termos a seguir reproduzidos:

“VOTO

O presente Auto de Infração imputa ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

Observo que os autuantes, efetivamente, citaram decisão do STJ no corpo do Auto de Infração, porém há que se observar que a autuação está fundamentada na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, inciso I) e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 (art. 17, §7º, inciso I) e não nas decisões judiciais e administrativas citadas pelos autuantes. Entretanto, resta evidente que essas citações apenas visavam robustecer a acusação fiscal, mas não se constituem o fundamento legal do lançamento de ofício. Dessa forma, mesmo que tais julgados não se apliquem ao caso em análise, como sustenta o autuado, em nada afeta a compreensão da acusação fiscal. Esse fato não tem o condão de modificar o entendimento reiterado deste Conselho de Fazenda.

O roteiro de auditoria e a metodologia aplicados pelos autuantes para apuração da exigência objeto da

autuação estão em conformidade com a legislação que foi empregada na apuração do imposto lançado (art. 13, §4º, inciso I, da LC nº 87/96, art. 17, §7º, inciso I, da Lei nº 7.014/96), dessa forma, não houve afronta ao princípio da estrita legalidade tributária. Em conformidade com essa legislação, a Instrução Normativa 52/13 esclarece como a fiscalização deve aplicar essa legislação, portanto, essa Instrução Normativa não foi a fundamentação legal da autuação, bem como não inovou ou criou critérios para a apuração de base de cálculo do imposto. Em razão de seu caráter esclarecedor ou interpretativo, a IN 52/13 pode ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o art. 106, inciso I, do CTN.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indefiro a solicitação de perícia, com base no art. 147, inciso II, do RPAF-BA/99, pois a matéria em análise não depende de conhecimento específico de técnicos, bem como os dados já existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. Ademais, diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi apresentada pelo defendente qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelos autuantes.

Verifico que, consoante pormenorizada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram crédito fiscal de ICMS e tributos de outro ente Federativo apropriado pelo autuado, em razão de a base de cálculo empregada nas transferências de produtos industrializados por terceiros para a filial baiana ser superior à prevista no art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96. Dessa forma, a questão a ser enfrentada no presente processo é a interpretação que deve ser dada à regra prevista no art. 13º, §4º, inciso I, da LC 87/96, a qual estabelece que “Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Ao compulsar os demonstrativos elaborados pelos autuantes, constato que os valores exigidos no Auto de Infração em tela decorreram do fato de que na apuração da base de cálculo considerada na auditoria fiscal - o valor correspondente à entrada mais recente - foram excluídos os valores correspondentes ao ICMS, ao PIS e à COFINS.

O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos no caso concreto, portanto, os valores pagos relativamente a esses tributos incidentes nas aquisições são recuperáveis quando da operação subsequente. No caso das transferências não há o que se falar em venda de mercadorias e nem em receita auferida na operação, uma vez que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente a mesma empresa.

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

O inciso I, do §4º, do art. 13, da LC nº 87/96, estatui que nas transferências interestaduais a base de cálculo será apurada utilizando “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, obviamente esse valor é o que é de fato arcado pelo estabelecimento. Logo, os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não são suportados pela empresa e, portanto, não compõem o valor da entrada mais recente.

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

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

“Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado que: na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto.”

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

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

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

Destaco que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 236-11/15, CJF Nº 247-12/15, e CJF Nº 174-11/15.

Ressalto, em relação à multa de 60% indicada na autuação, está em conformidade com a legislação estadual, não carecendo de qualquer reparo, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, inciso I, do COTEB, Lei nº 3.956/81. Saliento que não há como se dispensar ou reduzir a multa indicada no Auto de Infração, pois se trata de multa por descumprimento de obrigação tributária principal e, portanto, as Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda não têm competência para dispensar ou reduzi-la.

No tocante ao pedido para que as intimações sejam efetuadas em nome dos advogados que subscreveram a defesa, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade da intimação, desde que sejam realizadas em conformidade com o disposto no art. 108 do RPAF-BA/99.

Pelo acima exposto, concluo pela subsistência da autuação.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Respalhado no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF-BA/1999), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 181 a 198, no qual inicia sintetizando os fatos e argumentando que o precedente do STJ citado pelos autuantes no corpo do Auto de Infração, não se aplica ao presente caso.

Em seguida, com fulcro na Súmula do STJ nº 166, sustenta que, nas hipóteses de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, não há que se falar em fatos geradores de ICMS, vendas ou receitas auferidas, pois não ocorre mudança no que diz respeito à propriedade dos bens.

No mérito, entende que os agentes fiscalizadores – fundamentados em um raciocínio que qualifica de “absurdo”, resultante de manobras linguísticas e questões contábeis -, manipularam o conceito de entrada mais recente, equiparando-a ao custo de produção, sem lei que os autorizasse a assim agir.

Por isso, teriam violado o princípio da não cumulatividade e a norma do art. 146, III da CF/1988.

Assinala, que na Federação brasileira, apenas o Estado da Bahia possui a interpretação expressa na Instrução Normativa nº 52/2013, que modificou dispositivo da LC (Lei Complementar) nº 87/1996, alterando a base de cálculo do imposto.

Com isso, se vier a adotar o entendimento da Fiscalização, provavelmente será autuado nos demais Estados.

Caso este Conselho conclua pela procedência da autuação, pugna pela exclusão da multa, com base no art. 106, I do CTN (Código Tributário Nacional).

Fornece endereço para correspondências processuais e conclui pleiteando o provimento do apelo.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 202 a 205, emitido pela Dra. Maria José Ramos Coelho, pontua que não existem, no Recurso Voluntário, argumentos jurídicos capazes de alterar a Decisão de primeiro grau, bem como que a CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), não possui atribuição para exercer controle de constitucionalidade.

Não concorda com o pedido de redução ou exclusão da multa, ressalta que a Instrução Normativa nº 52/2013 é meramente interpretativa, cita Decisão relativa ao Resp. 707.635-RS/2004, afirmando que o lançamento de ofício está em consonância com o art. 39 do RPAF-BA/1999, bem como com a citada Lei Complementar (art. 13, § 4º, I).

Opina pelo não provimento do apelo.

O PAF (Processo Administrativo Fiscal), foi instruído para julgamento no dia 06/04/2016, mas retirado de pauta (fl. 206 - frente e verso).

VOTO

Quanto à tese de não incidência do imposto nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, peço licença para valer-me do que foi decidido no Acórdão CJF Nº 0386-12/17.

A despeito do enunciado da Súmula nº 166 do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor (artigos 12, I da LC 87/1996 e 4º, I da Lei nº 7.014/1996, editados após a referida Súmula), sendo vedado ao julgador administrativo afastá-la (art. 167, I e III do RPAF-BA/1999), sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário apenas ao Legislativo, cabendo à Administração Pública (Poder Executivo) aplicá-las, enquanto não houver declaração de inconstitucionalidade com efeitos *erga omnes*.

A Procuradoria do Estado (PGE/PROFIS), tem se manifestado reiteradas vezes no sentido de que a Súmula 166, tem o seu alcance limitado às operações internas, pois sua extensão às operações interestaduais pode inclusive resultar em prejuízos para o estabelecimento destinatário, o qual ficaria impossibilitado de creditar-se do ICMS, incidente nas etapas anteriores às operações de transferência.

Nesse sentido, editou o Incidente de Uniformização 2016.169506-0, cujo enunciado possui o seguinte conteúdo: *“Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”*.

Rejeitada a preliminar de nulidade, direta ou indiretamente suscitada.

Todos os elementos necessários ao deslinde da controvérsia estão presentes nos autos. Não é necessária a conversão do feito em diligência, o que decido com base no art. 147, I, “a” do RPAF-BA/1999.

No mérito, segundo o art. 146, III, “a” da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, assim como, em relação aos impostos, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Já o art. 155, § 2º, XII, “i”, dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de tributação do ICMS, inclusive de modo que o seu próprio montante a integre.

À fl. 03, os auditores informaram terem deduzido da base de cálculo da última entrada (relativamente a cada operação autuada), as quantias concernentes a ICMS, PIS e COFINS, devido ao fato de serem tributos recuperáveis. Ato contínuo, para compor as bases de cálculo das saídas subsequentes a título de transferências para este Estado, incluíram o ICMS, com a aplicação da alíquota de origem.

Trata-se de matéria reiteradamente julgada neste Conselho, como, por exemplo, nos Acórdãos CJF nºs 0327-11/15 e 0302-12/18, cujos respectivos textos e ementas, mais uma vez, peço licença para transcrever.

Acórdão CJF Nº 0327-11/15:

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos não cumulativos incidentes sobre as vendas não compõem o custo da mercadoria. Não acolhido o pedido de redução da multa, por falta de amparo legal. Rejeitada a nulidade suscitada e não acolhida a preliminar de mérito da decadência. Modificada a Decisão recorrida para acolher, com base nos artigos 100, incisos II e III, e 106, inciso I, ambos do CTN, o pedido de exclusão da multa aplicada. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

Acórdão CJF Nº 302-12/18:

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

Com efeito, o ICMS é imposto não cumulativo, devendo-se compensar em cada uma das etapas de circulação, o valor cobrado nas etapas anteriores, conforme prevê o art. 155, inciso II, c/c § 2º, inciso I da CF/1988.

Com vistas a dar eficácia ao princípio constitucional da não cumulatividade, o legislador previu a possibilidade de utilização de crédito, mecanismo encontrado para excluir da operação subsequente o valor já recolhido, conforme prevê o art. 20 da LC 87/1996.

Seria incoerente conceber uma sistemática de incidência não cumulativa, e ao mesmo tempo, prever a incidência em cascata nas operações interestaduais de transferência, onerando sobremaneira aqueles contribuintes que possuem um grande número de operações entre seus próprios estabelecimentos.

Nas situações em análise (entradas no estabelecimento destinatário), a inclusão na base de cálculo do ICMS, PIS e COFINS, se admitida, geraria um efeito cumulativo na tributação, em evidente antinomia com a natureza do tributo estadual concebido pelo legislador constituinte, que o quis dotado de neutralidade no processo de formação dos custos.

Assim, o “valor da entrada mais recente” é conceito previsto na LC 87/96 e na Lei do ICMS/BA, cuja dimensão pressupõe, necessariamente, a exclusão não somente do ICMS, mas também de todos os demais tributos recuperáveis, conforme estatui a Instrução Normativa 52/2013, a qual serve apenas para esclarecer e orientar os servidores fiscais nas suas atividades, sem obrigar os particulares ou inovar no ordenamento jurídico.

Esse é o entendimento que vem sendo sufragado pelo Poder Judiciário do Estado da Bahia, conforme a Decisão exarada pela 11ª Vara da Fazenda Pública, no Processo de número 0513561-60.2016.8.05.0001, que acolheu os Embargos de Declaração opostos pelo sujeito ativo da relação jurídica (Estado da Bahia), com base em precedente do TJ/BA, nos seguintes termos:

“Do exposto, os embargos, ante à contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável, na espécie, as disposições da IN 052/2013, gerando o reconhecimento de que os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de ‘valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria’.

Feitas tais considerações, ACOELHO, EM PARTE, OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO opostos pelo Estado da Bahia, para o fim de reconhecer, com fundamento em precedente do TJ/BA, que o valor da entrada mais recente deve ser calculado com a exclusão dos tributos recuperáveis, declarando, com isso, a subsistência do Auto de Infração 206891.0019/13-4, mantida a decadência do período de janeiro a junho de 2008, reconhecendo-se, por consequência, prejudicados os Embargos de declaração da empresa Estok.”

Quanto ao endereço para correspondências processuais, nada impede a utilização daquele fornecido pelo recorrente, sendo inclusive recomendável que assim se faça, tendo em vista as prescrições do art. 272, § 5º do CPC (Código de Processo Civil), de aplicação subsidiária no Processo Administrativo Fiscal:

§ 5º Constando dos autos pedido expresso para que as comunicações dos atos processuais sejam feitas em nome dos advogados indicados, o seu desatendimento implicará nulidade.

Entretanto, nenhuma irregularidade advirá na esfera administrativa, desde que observados os ditames dos artigos 108 a 110 do RPAF-BA/1999.

Este órgão não possui autorização legal para reduzir multa.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para divergir do nobre relator, pois entendo que merece reparo a Decisão recorrida por serem pertinentes as razões da recorrente.

A infração versa sobre utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela Unidade Federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo.

Conforme bem explicado pelo contribuinte em suas oportunidades de defesa, a fiscalização efetuou a lavratura do presente Auto, com base no entendimento firmado na Instrução Normativa nº 52/2013, que modifica, numa aparente afronta ao Princípio da Legalidade e desrespeito à hierarquia das normas, a base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar.

A Lei Complementar, conforme determina nossa Carta Magna, é o instrumento para tratar de base de cálculo do imposto. Assim, seu art. 13, § 4º, estabelece:

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.

Denota-se que a norma foi bem objetiva ao estipular o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria para os estabelecimentos comerciais, inexistindo menção ao custo de aquisição nessas operações, entendimento este, trazido pela Fiscalização sem qualquer embasamento legal para tal.

O custo da mercadoria produzida, foi tratado somente no inciso II, destinado aos estabelecimentos industriais, não devendo a autuação estender a sua aplicação ao inciso I, uma vez que, procedendo assim, está alterando o critério jurídico material da norma.

No intuito de amparar tal entendimento, o Estado da Bahia publicou a Instrução Normativa 52/13, a qual diz esclarecer a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar nº 87/96.

Todavia, o que se percebe é que a Instrução Normativa nº 52/13, ao dar a interpretação de que o valor da entrada mais recente seria o custo de aquisição da mercadoria, está extrapolando a sua competência ao querer “alterar” a determinação já explicitada na Lei Complementar nº 87/96, conforme visto acima.

Indo nessa mesma linha, o i. Conselheiro Luiz Augusto Fernandes Dourado, citou em recente voto proferido no Acórdão nº 0302-12/18:

É verdade também que, como sabido é, os Tribunais Superiores pacificaram entendimento de que as instruções normativas ao definirem o fato gerador da obrigação tributária implica definição dos seus elementos constitutivos (materialidade, sujeito passivo, sujeito ativo, base de cálculo, alíquota), o fazem indevidamente, já que somente por Lei pode ser estabelecido. Na análise da Instrução Normativa nº 52/2013 sob discussão, sem dúvida, há de ser considerada como norma de cunho instrutivo, não lhe sendo possível alterar a base de cálculo do ICMS.

O TJ/BA, em sentença proferida no Processo nº 0524431-38.2014.8.05.0001, explica o que segue:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO, DO MESMO TITULAR. SEGURANÇA CONCEDIDA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA AFASTADA. INSTRUÇÃO NORMATIVA 52/2013 E LC 87/96. IMPROVIMENTO. SENTENÇA MANTIDA.

1. Dessume-se dos conceitos de direito líquido e certo que a ilegalidade ou arbitrariedade do ato impugnado constitui pressuposto essencial para que se conceda a segurança, desde que documentalmente comprovado com a inicial e não dependa de dilação probatória.

A matéria controvertida versa sobre a interpretação dada pelo Fisco ao art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, na aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, cuja análise do caso concreto se fez necessária, apenas, com base em prova documental, sendo despicienda, portanto, a instrução probatória.

2. A base de cálculo do ICMS mercantil, em regra, é o valor da operação pela qual se transfere a mercadoria, demonstrando a estreita relação entre o tributo e o negócio jurídico celebrado (artigo 13 da LC 87/96). Para isso, o § 4º do referido dispositivo previu uma base de cálculo específica para a situação de saída de mercadoria pertencente ao mesmo titular para estabelecimento em outro Estado.

3. Nesse contexto, considerando que a Impetrante adquire mercadorias de terceiros, a base de cálculo na transferência interestadual será o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96.

4. Dessa forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, por via de Instrução Normativa.

RECURSO DE APELAÇÃO IMPROVIDO.

Acordam os Desembargadores integrantes da Colenda Primeira Câmara Cível deste Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, à unanimidade, em NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Apelação, confirmando a sentença em Remessa Necessária.

(Classe: Apelação, Número do Processo: 0524431-38.2014.8.05.0001, Relator(a): Lidivaldo Reaiche Raimundo Britto, Primeira Câmara Cível, Publicado em: 15/10/2016)

Nesta senda, 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. VEROSSIMILHANÇA DA ALEGAÇÃO DO AGRAVANTE. CONSTATADA. PERIGO DA DEMORA. PRESENÇA. REQUISITOS AUTORIZADORES PARA CONCESSÃO DE LIMINAR MANDAMENTAL. AGRAVO PROVIDO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU REFORMADA. ATECIPAÇÃO DA TUTELA MANDAMENTAL DEFERIDA EM SEGUNDO GRAU.”

(...)

“A priori, revelam-se ilegítimas alterações no cômputo de base de cálculo de ICMS em razão de instrução normativa expedido pelo Estado da Bahia.”

(...)

“Aduziu que, tratando-se de mercadoria que não industrializada pelo remetente, a base de cálculo utilizada para pagamento do ICMS relativo às operações de transferência foi “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, haja vista o compute de tributos recuperáveis, PIS e COFINS, nos termos do disposto no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/1996, reproduzido pela Lei Estadual nº 7.014/1996.”

(...)

“Como se infere dos supracitados artigos, somente lei estabelece a fixação da base de cálculo da espécie tributária, corolário do princípio da legalidade.”

“A hipótese dos autos diz respeito a base de cálculo de ICMS em razão de transferência interestaduais de mercadorias. Da leitura dos autos, observa-se que o Fisco Estadual promoveu a cobrança de diferença de valores sob o fundamento de que Instrução Normativa estadual proíbe ao remetente o compute de tributos recuperáveis na formação da base de cálculo do ICMS, quando se tratar de transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiro, com destinação a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia.

Por ora, É DADO À ESTA EGRÉGIA CORTE A REFORMA DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU A PARTIR DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, do qual se desponha a verossimilhança da alegação da recorrente, haja vista que instrução normativa não pode ser enquadrada como lei.”

“Desse modo que, a priori, revela-se ilegítimas 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:

Causa espécie a constatação de que a Fazenda estaria buscando redução de uma base de cálculo, o que induziria a uma aparente ausência de interesse jurídico.

No entanto, é importante esclarecer que, o objetivo da Fazenda está atrelado à necessária redução do valor a ser utilizado na compensação a título de crédito fiscal; é dizer, na operação realizada no Estado da Bahia, a

desconsideração dos tributos recuperáveis recolhidos na fase encerrada no Estado de origem tem como consequência para a formação da base de cálculo do valor a ser aqui exigido uma redução do crédito do contribuinte.

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, conseqüentemente, não deve haver a exclusão dos tributos recuperáveis das suas bases de cálculo para fins da obrigação ora executada.
(grifo nosso)

Ademais, como bem define Gian Antônio Micheli, citado pelo respeitável doutrinador Roque Carrazza: *o direito tributário é um direito de superposição, isto é, que pode captar conceitos e assimilar institutos, tais como lhe são fornecidos por outros setores do mundo jurídico. De fato, ele busca, em outras categorias jurídicas, os dados e formas de que se utiliza, para fazer nascer os tributos* (CARRAZZA, Roque. ICMS. 11 Edição. Fl. 45).

Deste modo, a interpretação colhida no Direito Empresarial, comercial ou nas normas contábeis/societárias, as quais devem ser importadas do Direito Privado, em obediência ao previsto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), para se afirmar que a BASE DE CÁLCULO do ICMS atinente ao VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR), é o valor contabilizado pela empresa sob o título ou rubrica “mercadoria”, pois, ao fazer esse registro na contabilidade, a empresa exclui os tributos recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS E COFINS, ficando como valor correspondente à entrada da mercadoria, o valor da compra ou da aquisição, com a inclusão de todas as parcelas que oneram essa operação, tais como o frete, o seguro e o IPI (não recuperável).

Nesse sentido, não há dúvidas de que todas as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais, decorreram apenas do fato de os autuantes terem excluído ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo, metodologia esta, que se mostra em desalinho com a Lei Complementar nº 87/96. E mais, que tais importâncias (ICMS, PIS e COFINS), efetivamente, fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente, mesmo no caso de serem recuperáveis na tributação “a posteriori”, em razão da não cumulatividade.

Por fim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0018/15-4**, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$126.746,58**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís Carvalho Silva, José Rosivaldo Evangelista Rios e Leonel Araújo Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de março de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

LAÍS CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS