

PROCESSO - A. I. N° 206891.0040/18-4
RECORRENTE - TECIDOS E ARMARINHOS MIGUEL BARTOLOMEU S.A. (TAMBASA ATACADISTA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5^a JJF n° 0018-05/20
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/02/2020

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0363-11/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS FABRICADAS POR TERCEIROS. Para fins de utilização de créditos fiscais, o valor da base de cálculo da operação é o da entrada mais recente (art. 13, §4º, I LC 87/96), entendido como o custo de aquisição das mercadorias, excluído, por razões obvias, dos impostos recuperáveis e incluído o ICMS devido pela alíquota interestadual. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 5^a JJF - através do Acórdão JJF nº 0018-05/20 - que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado em 21/09/2018 para exigir o débito de R\$3.117.272,54, relativo ao período de setembro de 2013 a dezembro de 2014, sob a acusação de:

Infração 1: 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.

O presente trabalho tem amparo em decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia – TJ/BA (Processos n°s 0513561-60.2016.8.05.0001 e 0553866–57.2014.8.05.0001).

EXERCÍCIOS DE 2013 E 2014 – INFRAÇÃO – ESTORNO DE CRÉDITO DE IMPOSTO EM DECORRÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUPERIOR AO PREVISTO NO INCISO I DO ART. 13 DA LC 87/96 – VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (NO ESTOQUE) DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU COMPRADAS, QUE É EQUIVALENTE AO CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MESMAS PARA COMPOSIÇÃO DE SEUS ESTOQUES, NAS 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 ENTRADAS COM A SUBSEQUENTE APURAÇÃO E PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO MENOR QUE O PREVISTO EM LEI.

Como visto, por força de mandamento constitucional, fica evidente que o TJ/BA procurou, com base nos artigos 109 e 110 do CTN, dar a melhor interpretação sobre o conceito de VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE, de modo a se encontrar a correta base de cálculo do ICMS.

A Decisão de piso julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, no valor de R\$3.117.272,54, por desonerar de penalidade os fatos ocorridos em setembro de 2013, diante das seguintes considerações:

VOTO

Efetivamente, o auto de infração obedece aos requisitos formais de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

A impugnação foi interposta dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de extemporaneidade e consequente revelia.

Não há vícios de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória pode atuar neste PAF, conforme atestam os documentos de representação legal apensados.

Atendidos o contraditório e a ampla defesa, bem como os demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

A auditoria glosou créditos fiscais que a autuada recebeu em operações interestaduais de transferência a partir de uma base de cálculo que excede o conceito de entrada mais recente da mercadoria, na melhor inteligência do inciso I, do §4º, do art. 13 da LC 87/96.

Os fundamentos utilizados na autuação estão pautados em normas infralegais, isto é, a Instrução Normativa nº 52/2013 e o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1) – Estoques.

Não obstante a referência a tais atos, os autuantes calcaram a exigência no dispositivo da lei complementar retro citado, reverberado no art. 17, § 7º, inciso I da Lei nº 7014/96.

O ponto fulcral impugnatório reside nos critérios usados pelos i. autuantes na quantificação da base de cálculo – e respectivos créditos fiscais a serem utilizados nas transferências de mercadorias recebidas pela autuada de outro Estado.

No ver da auditoria, da base de cálculo nos documentos fiscais de transferência, não de ser expurgados os tributos recuperáveis, a exemplo da PIS, da COFINS e do próprio ICMS, quando for esta a hipótese.

No ver do contribuinte, a base imponível e créditos fiscais correspondentes a serem considerados, são os valores constantes nas notas fiscais de transferência, incluindo os tributos recuperáveis, correspondente à última aquisição registradas na escrita do remetente.

Assiste razão aos autuantes.

A base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada neste Estado.

E neste prisma deve ser considerada como entrada mais recente o custo de aquisição da mercadoria, não importa quantas vezes e em quantos estabelecimentos sejam movimentadas as mercadorias entre a empresa.

Deteve-se a empresa a indicar violência a não cumulatividade, a entender impossível excluir os tributos recuperáveis no conceito de entrada mais recente, sendo correto apropriar todo o volume de créditos fiscais lançados nos documentos fiscais, sem, entretanto, contrariar com robustez a construção metodológica desenvolvida pelo fisco, até porque este último se valeu de conceitos do direito privado e da contabilidade, para demonstrar que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria equivale ao custo de aquisição desta, desprezados no cômputo os tributos recuperáveis, designadamente o ICMS e o PIS e a COFINS não cumulativas.

Em momento nenhum a fiscalização inobservou o mecanismo da não cumulatividade. Ao contrário, admitiu os créditos fiscais nos limites estabelecidos pela Lei “Kandir”, apenas procedendo ao expurgo da parte manifestamente ilegal.

Consigne-se que os levantamentos fiscais basearam-se nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, os quais consideraram tais tributos quando fosse o caso, sem sofrer uma contradita objetiva por parte do impugnante.

Tal procedimento coaduna-se perfeitamente com o comando contido no art. 17, § 7º, 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”

O PIS e a COFINS podem ser 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.

Em se tratando de 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.

De fato, se o tributo é recuperável, este não compõe o custo de aquisição da mercadoria, porquanto será compensado quando da venda da mercadoria.

E se não integra o custo de aquisição, não deve corresponder à entrada mais recente da mercadoria e, via de

consequência, não pode figurar na base de cálculo das transferências interestaduais.

Lógico que, ao apurar a base de cálculo referente às transferências de maneira dissonante com a configuração prevista na Lei Complementar nº 87/96, o sujeito passivo assumiu a responsabilidade pelo imposto e as consequências pelo descumprimento da obrigação tributária, mesmo que no documento de aquisição os montantes estivessem apontados em demasia.

Inclusive porque o autuado não trouxe aos autos qualquer elemento fático-probatório que tivesse o condão de modificar o presente lançamento de ofício.

A matéria não é novidade no âmbito deste Conselho. Há inúmeros julgados que acolhem a exigência fiscal, nomeadamente os contidos nos que receberam os nos A-0388-12.18, A-0381-12.18, A-0373-12.18, A-0372-12.18, A-0349-11.18, A-0332-12.18, A-0329-11.18, A-0293-12.18, A-0293-12.18, A0292-12.18, A-0100-12.19, A-0067-02.19, A-0050-12.19 e A-0042-11.19, só para ficar numa pequena amostra daqueles publicados em 2018 e 2019.

Por outro lado, uma questão específica emerge neste PAF: é que a IN 52/2013, publicada em 18.10.2013, pretendeu esclarecer o modo de calcular os créditos fiscais recebidos em transferência, de sorte que, não obstante assumir índole interpretativa e aplicar-se a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua publicação, não possui o condão de autorizar a cobrança de penalidade, pelos expressos termos do art. 106, I do CTN, cuja dicção é a seguinte:

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

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

Por conseguinte, concluo pela subsistência parcial da autuação, porquanto ficou constatado que a impugnante se valeu de um crédito fiscal superior àquele ao qual a legislação de regência lhe garante, mas tal cobrança deve ficar parcialmente desonerada de penalidades, em relação a fatos geradores ocorridos em setembro de 2013.

Isto posto, sou pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Do exposto, a JJF concluiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor de R\$3.117.272,54, em decorrência de desonrar de penalidade os fatos ocorridos em setembro de 2013, por aplicar o art. 106, I, do CTN.

Inconformado com a Decisão exarada pela 5ª JJF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 217/233 dos autos, aduziu que o art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, não impõem qualquer limitação à tomada do crédito pelo destinatário da mercadoria e não determina a exclusão dos tributos recuperáveis, como faz crer a fiscalização, não podendo o Estado legislar sobre o tema através de simples Instrução Normativa, sob pena de usurpar a competência da lei federal, tendo em vista que o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal autoriza a cobrança de ICMS, exigindo a utilização de lei complementar para dispor sobre a base de cálculo, o que desde há muito já havia sido ratificado pelo STF, eis que, nos termos da legislação federal de regência, nas transferências interestaduais, em análise, o ICMS devido ao Estado de origem deve ser calculado com base no valor da entrada mais recente dessa mercadoria no estabelecimento remetente, o que corresponde ao valor da mercadoria constante na nota fiscal inerente à última aquisição dessa mercadoria pelo estabelecimento remetente.

Destaca que se o legislador tivesse a intenção de estabelecer como base de cálculo, o valor da entrada mais recente, desconsiderando os valores dos tributos recuperáveis, ele o teria feito de forma específica ou mesmo inserido na Lei Complementar que o custo da mercadoria seria a única base das transferências interestaduais (exceto as transferências de produtos primários).

Salienta que, o Estado da Bahia, baseando-se em esclarecimento previsto na Instrução Normativa nº 53/2013, exige de forma equivocada 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, 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.*”, do que defende ser tal exigência absolutamente desarrazoadas, sendo, inclusive, expressamente rechaçada pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, conforme ementa e excerto do voto proferido pelo Desembargador

Lidivaldo Reaich (Apelação nº 0524431-38.2014.8.05.0001, Primeira Câmara Cível, Publicado em: 11/10/2016).

O recorrente registra que, conforme destacado no acórdão recorrido, a Instrução Normativa nº 52/2013 “*pretendeu esclarecer o modo de calcular os créditos fiscais recebidos em transferência*”, razão pela qual deveria assumir índole meramente interpretativa. Todavia, o que ocorre é exatamente o contrário, a citada Instrução Normativa vem sendo utilizada e aplicada pelo Estado da Bahia como norma impositiva e soberana, sobrepondo-se inclusive à Lei Complementar nº 87/96, legislando, portanto, sobre a base de cálculo de imposto, violando de forma clara e direta o disposto no art. 13, §4º, inciso I da LC nº 87/96 e principalmente o art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal.

Acerca da impossibilidade de o Estado alterar a base de cálculo do ICMS, transcreve ementa do Recurso Especial nº 707.635/RS do STJ, Primeira Turma, Relator Ministro José Delgado, DJ 13/06/2005.

Diz ser importante ressaltar que ao julgar o RE 632.265/RJ sob a sistemática da Repercussão Geral, o Relator do Recurso, Ministro Marco Aurélio, em seu voto não deixa dúvidas de que a LC 87/96 exige a edição de lei estadual versando sobre a forma de apuração do ICMS, de modo que, “os decretos impugnados modificaram o modo de apuração do ICMS e, assim, implicaram afronta ao princípio constitucional da legalidade estrita”. Assim, de acordo com entendimento da Excelsa Corte, a inconstitucionalidade dos Decretos analisados através do RE 632.265/RJ restou caracterizada, uma vez que estabelecem parâmetros de recolhimento estranhos ao determinado em lei.

O recorrente aduz que, embora a discussão travada naquele feito seja diferente, o mesmo racional pode e deve ser aplicado à presente demanda, pois assim como no RE 632.265/RJ, ao alterar a base de cálculo do ICMS através de simples Instrução Normativa, o Estado da Bahia, *in casu*, agiu com excesso de poder regulamentar.

Portanto, segundo o recorrente, resta claro que a pretensão se mostra ilegal e inconstitucional, na medida em que se apoia na Instrução Normativa nº 52/2013, dispositivo infralegal que em seu item 2.1 prevê a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e CONFINS) da base de cálculo do remetente, legislando, portanto, sobre matéria reservada à Lei Complementar, razão pela qual o acórdão recorrido deve ser reformado.

Em seguida, o apelante diz que a glosa dos créditos viola ao princípio da não-cumulatividade uma vez que, se o remetente da mercadoria, situado no Estado de Minas Gerais, apura e recolhe o ICMS em estrita observância à legislação tributária e à exigência do próprio Estado que, como demonstrado aplica a literalidade da LC nº 87/96, que não determina a exclusão dos valores referentes ao próprio ICMS e dos tributos recuperáveis, não cabe ao Estado de destino, no caso Bahia, glosar os créditos tomados pelo destinatário, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade, pelo qual prevê que o imposto cobrado nas operações anteriores, ainda que por outro Estado, será sempre compensado com o montante devido na operação própria, sendo certo que, apenas nas hipóteses de isenção ou não incidência, o creditamento será vedado.

Desse modo, ressalta que toda e qualquer disposição normativa que atente contra o referido princípio, vedando, como no caso ora tratado, o creditamento de ICMS relativo à operação anterior, iniciada em outro Estado e não se mostrando hipótese de isenção ou não incidência, revela-se manifestamente inconstitucional.

Por fim, requer que seja admitido e provido o Recurso Voluntário para que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, relativa à utilização indevida de crédito de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida no art. 13, § 4º,

inciso I da LC nº 87/96, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo.

O Recurso Voluntário se fundamenta basicamente em: *i*) entender imprópria o que dispõe a Instrução Normativa nº 52/2013, por não ter o condão de superar a LC 87/96 e *ii*) defender que no valor da entrada mais recente dever considerar todos os gastos incorridos na compra do bem.

De início, verifico que as mercadorias ínsitas no levantamento fiscal estão sujeitas ao regime normal de tributação e foi considerado para a operação o valor correspondente à entrada mais recente, cuja diferença apurada na base de cálculo ensejou o estorno do crédito, em razão do entendimento das autoridades fiscais de que, da entrada mais recente, devem excluir os valores relativos ao PIS, COFINS e ICMS, indevidamente mantidos nos preços unitários das mercadorias (quando da aquisição do estabelecimento remetente ao industrial), por se tratarem de tributos recuperáveis. Já o recorrente entende que os correspondentes valores não devem ser excluídos da base de cálculo apurada.

Ressalte-se que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte, não tendo o sujeito passivo apresentado, especificamente, qualquer erro numérico no levantamento fiscal.

Há de registrar que da *interpretação literal* da norma contida no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96 - a qual estipula que na saída de mercadoria industrializada por terceiros 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* - implica desconsiderar qualquer despesa recuperável, por não configurar da composição do valor da entrada mais recente, pois, repise-se, são despesas recuperáveis. Portanto, por razões óbvias, os valores recuperáveis não devem compor do *valor da entrada mais recente da mercadoria*.

Verifica-se que o PIS, COFINS e ICMS são tributos não-cumulativos, logo, no caso das transferências não há que se falar de tais valores como componentes da *entrada mais recente da mercadoria*, cujo valor pode ser comparado ao *custo de aquisição* pelo estabelecimento remetente, excluído dos valores recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS e COFINS.

Logo, não visualizo nenhuma mácula ao lançamento, pois o método utilizado para encontrar o *valor da entrada mais recente*, tem amparo numa *intelecção* da norma prevista no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, que dispõe sobre a base de cálculo neste caso, *correspondente ao custo de aquisição* para os estabelecimentos atacadista (assim como a LC prevê o “custo primário de produção” para o estabelecimento industrial), quando das transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Portanto, a autuação tem como fundamento a ofensa ao regramento acima citado, o que torna inócuas a alegação sobre a ilegalidade da Instrução Normativa nº 52/2013, visto que não se trata da análise desta orientação, mas, sim, do próprio dispositivo ínsito no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, o que denota que a Instrução Normativa nº 52/2013 em nada inovou.

Sendo assim, não cabe ao Estado da Bahia suportar o crédito fiscal, considerado em parte indevido, diante da exacerbação da base de cálculo do imposto, cujo valor imponível, no caso específico de transferência interestadual, é matéria reservada à Lei Complementar, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação, em homenagem e respeito ao pacto federativo firmado no art. 18 da Constituição Federal.

Tal entendimento vem sendo acolhido atualmente pelo Tribunal de Justiça da Bahia, inclusive conforme Decisão no processo da Apelação Cível nº 0338235-52.2017.8.05.0001, exarada em 02 de setembro de 2019 pela Primeira Câmara Cível, de relatoria da douta Des.^a Silvia Carneiro Santos Zarif, cujo voto foi no sentido de “*Dar PROVIMENTO PARCIAL À APELAÇÃO, para reconhecer a aplicabilidade da Instrução Normativa SAT 052/2013 aos créditos tributários cobrados ao apelado, relativamente aos exercícios de 2009 e 2010, excluídos aqueles atingidos pela*

decadência, mantendo a sentença nos demais termos”.

Frise-se que, em relação a retroatividade da Instrução Normativa nº 052/2013, o aludido Acórdão, ao fazer referência aos julgados: *i) Apelação, nº do Processo nº 0513561-60.2016.8.05.0001, Relator: Des. Baltazar Miranda Saraiva, publicado em 30/04/2019 e ii) Apelação, nº do Processo nº 0553866-57.2014.8.05.0001, Relator: Des. Edmilson Jatahy Fonseca Junior, publicado em 18/12/2017;* aduz que:

Lado outro, de acordo com o entendimento consolidado nesta Corte, a Instrução Normativa 052/2013 possui, de fato, natureza meramente interpretativa, o que induz à conclusão de que ela se aplica a fatos pretéritos, consoante se percebe nos julgados abaixo reproduzidos:

[...]

No voto condutor deste último acórdão, o Desembargador Relator Jatahy Fonseca Júnior registrou que a “Instrução Normativa SAT n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade”.

Portanto, diante de tais considerações, por razões óbvias, **os valores recuperáveis** de PIS, COFINS e ICMS, apropriados nas operações de *aquisição do estabelecimento remetente ao industrial* **não** devem compor do *valor da entrada mais recente da mercadoria*, eis que a Lei Complementar nº 87/96, ao determinar o valor *correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, implica desconsiderar qualquer despesa recuperável, por não configurar, **efetivamente**, da composição do valor da entrada mais recente.

Assim, legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências, quando da apropriação dos créditos fiscais pelo estabelecimento adquirente estabelecido no Estado da Bahia, cujo limite deve observar as regras, em respeito ao próprio princípio da não cumulatividade do imposto, *cujo indébito fiscal deve ser discutido no Estado de origem*, pois, o dito princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por Lei Complementar, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “c” da Constituição Federal.

Por fim, ressalto a necessidade de se lançar no SIGAT, conforme consignado na Decisão recorrida a desoneração da penalidade dos fatos ocorridos em setembro de 2013, por aplicar o art. 106, I do CTN.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

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 nº 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.

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. Dassume-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 controvérsia 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. ATÉCIPAÇÃO DA TUTELA MANDAMENTAL DEFERIDA EM SEGUNDO GRAU.”

(...)

“A priori, revelam-se ilegítima 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 computo 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 computo 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 desponta a verossimilhança da alegação da recorrente, haja vista que instrução normativa não pode ser enquadrada como lei.”

“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:

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, consequentemente, 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0040/18-4**, lavrado contra **TECIDOS E ARMARINHOS MIGUEL BARTOLOMEU S.A. (TAMBASA ATACADISTA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.946.392,90**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, mais o valor de **R\$170.879,64**, sem incidência da multa nos termos do art. 106, I do CTN.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, José Roservaldo Evangelista Rios e Antonio Dijalma Lemos Barreto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS