

**A. I.** - 206891.0006/20-2  
**AUTUADO** - LOJAS RIACHUELO S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, EUZIANE GOUVEIA DA  
- SILVA e PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 11/12/2020

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0153-01/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da empresa, pertencentes ao mesmo titular, deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente (art. 13, § 4º, inc. I da LC 87/96). Os tributos não cumulativos - ICMS, PIS e COFINS - que integram o rol dos denominados tributos recuperáveis, incidentes sobre as vendas, não compõem o custo da mercadoria para fins de definição do valor da entrada mais recente. Entendimento sustentado por Parecer jurídico da Procuradoria Geral do Estadual (PGE), e jurisprudência predominante deste CONSEF. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/01/2020, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$195.289,42, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *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.*

Consta adicionalmente na descrição da infração que: “ESTORNO DE CRÉDITO DE IMPOSTO 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 É EQUIVALENTE AO CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MESMAS PARA COMPOSIÇÃO DOS SEUS ESTOQUES, NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL ORIUNDAS DIRETA E EXCLUSIVAMENTE DOS ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS OU ATACADISTA (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. “

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Defesa (fls. 46 a 87). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Em caráter preliminar, argui a nulidade da autuação em face do método utilizado pela Fiscalização para a lavratura do Auto de Infração. Afirmo que o lançamento não merece subsistir, haja vista que a forma como realizado não constitui documento hábil para comprovar qualquer ilícito fiscal ou afronta à legislação do Estado da Bahia.

Observa que a autuação sustenta que a empresa ao remeter mercadorias do Rio Grande do Norte para suas Filiais localizadas na Bahia deveria ter realizado o cálculo do valor da entrada mais recente, retirando-se os valores referentes ao ICMS, PIS e CONFIS da operação de entrada da mercadoria e incluindo o ICMS na base de cálculo na operação de transferência de mercadoria para o Estado da Bahia.

Salienta que a Fiscalização elaborou o levantamento fiscal da seguinte forma

- “1º) o Sr. Fiscal escolheu uma determinada mercadoria, por exemplo Travesseiro 6084982, para fazer análise*
- 2º) utilizou o valor de aquisição da mercadoria, correspondente ao valor da entrada mais recente, optou por escolher a entrada de valor maior (alegando que esta escolha beneficia a Impugnante). \*Aqui o Sr. Fiscal reconhece que há diversas entradas da mesma mercadoria no mesmo dia;*
- 3º) do valor desta entrada foram retirados os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS*
- 4º) o Sr. Agente Fiscal procede o cálculo da base de cálculo com a inclusão dos impostos e o cálculo da base de cálculo sem inclusão dos impostos, e calcula a **diferença** entre estas bases de cálculo;*
- 5º) após, sobre os valores correspondentes às diferenças entre as bases de cálculo, aplica alíquota de 12% correspondente às operações de saídas do Centro de Distribuição de Natal – RN para as Filiais localizadas na Bahia. Este é o valor do estorno de ICMS, PIS e COFINS encontrado pela r. Fiscalização.*

Ressalta que o método utilizado pela Fiscalização para alterar a base de cálculo do ICMS não está previsto em lei. Afirmar que a metodologia utilizada pelos autuantes é completamente equivocada que não encontra amparo no art. 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96 (VEMR- valor da entrada mais recente).

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

Aduz que a forma como os autuantes constituíram a autuação (alteração da base de cálculo do ICMS mediante expurgo de ICMS, PIS e COFINS) representa flagrante ilegalidade que atinge os requisitos essenciais do lançamento, tornando imprestável, ilíquido. Neste sentido, invoca e reproduz o artigo 142 do Código Tributário Nacional, assim como decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

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

Reporta-se sobre as OPERAÇÕES PRATICADAS PELA EMPRESA X A AUTUAÇÃO DA SEFAZ BAHIA.

Diz que o cerne do Auto de Infração consiste na base de cálculo utilizada pela empresa ao efetuar transferências entre seus estabelecimentos de mercadorias adquiridas de terceiros. Alega a Fiscalização que a empresa não procedeu o expurgo dos valores do ICMS, PIS e da COFINS do valor da mercadoria transferida, em contrariedade à interpretação dada pela fiscalização à regra contida no inciso I do § 4º do art.13 da LC 87/96.

Afirma o impugnante que, contudo, em nenhum momento a empresa alterou os valores utilizados para a base de cálculo do imposto.

Assevera que a Fiscalização cria um novo conceito para “valor da entrada” ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o “valor da mercadoria” subtraindo-se o ICMS, o PIS e a COFINS, conceito este que não pode prosperar.

Esclarece que a diferença apontada pelos autuantes consiste na forma de apurar a base de cálculo do ICMS, conforme exemplo que apresenta.

Afirma que não há qualquer plausibilidade que em todas as operações de transferência seja retirado/expurgado o ICMS, PIS e COFINS da mercadoria, uma vez que o valor da entrada corresponde ao valor pago pela mercadoria e indubitavelmente, estes tributos compõem o valor da mercadoria.

Salienta que realizou exatamente o que está disposto na Lei Complementar nº 87/96 no artigo 13,

inciso I do § 4º, ou seja, efetuou transferências interestaduais utilizando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Neste sentido, apresenta à fl. 55 do fluxograma das operações realizadas entre o estabelecimento Filial autuado e o seu CD (CENTRO DISTRIBUIDOR).

Assevera que indubitavelmente descabe a exigência fiscal no sentido de que a empresa diminua a base de cálculo do ICMS na entrada e recomponha toda esta carga tributária na saída.

Menciona e reproduz, ainda, o disposto nos artigos, 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VIII e 124 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Observa que na legislação acima referida inexistente 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.

Diz que desse modo, o presente Auto de Infração estaria respaldado em legislação na qual não há qualquer descrição de que a conduta da empresa tenha sido equivocada. Neste sentido, invoca e reproduz o artigo 13, inciso I, § 4º da Lei Complementar 87/96.

Ressalta que considerando que no RICMS/BA não há qualquer menção a expurgo de ICMS, de PIS e COFINS, para o cômputo da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, verificou a legislação do Estado remetente, no caso Rio Grande do Norte, para constatar qual é o procedimento correto e encontrou legislação, cujo comando determina que a base de cálculo para estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular corresponde ao valor da entrada mais recente, também sem qualquer menção à expurgo de ICMS, conforme o artigo 69 do RICMS-RN, cujo teor reproduz.

Assevera que resta evidente que não há qualquer legalidade na aplicação da Instrução Normativa nº. 52/2013, o que conflita com a literalidade da Lei nº. 87/96, sendo, ainda, inconstitucional uma vez que visa disciplinar matéria reservada à LC.

No intuito de comprovar a definição da base de cálculo do valor da entrada, traz à baila a resposta da Consulta 084/2014 dada pela SEFAZ/SC, cujo teor reproduz, assim como da resposta da Consulta nº. 041, dada pelo Estado do Paraná.

Salienta que em todas as consultas e em toda a legislação pesquisada, não encontrou nenhum comando que obrigue a empresa ao expurgo de ICMS, PIS e COFINS nas transferências interestaduais.

Conclusivamente, diz que assim sendo, o procedimento utilizado pela Fiscalização é arbitrário em razão da falta de liquidez e certeza da autuação por não possuir previsão legal, devendo ser considerado o Auto de Infração nulo, tornando-o conseqüentemente, inexigível o crédito tributário dele decorrente.

Reporta-se sobre a LEGISLAÇÃO DO ICMS E CONCEITOS DO ICMS “ENTRADAS MAIS RECENTE” X “CUSTO”.

Consigna que inobstante no tópico anterior tenha trazido argumentos legais para refutar a autuação, no tópico a seguir irá demonstrar a aplicabilidade da legislação às operações praticadas pela empresa.

Observa que a Lei Complementar nº 87/1996 estabelece as normas gerais do ICMS de competência estadual previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal, sendo que a definição do objeto do ICMS também está contida no art. 155 da Constituição Federal e engloba múltiplas situações as quais estão previstas na Lei Complementar nº 87/96. Diz que especialmente quanto à circulação de mercadorias, a legislação deverá regular as operações mercantis as quais abrangem desde a produção do bem até a sua venda (entrega ao consumidor final). Neste sentido, invoca e reproduz ensinamentos de Ives Gandra.

Reafirma que no presente caso, a Fiscalização autuou a empresa mediante método de apuração da

base impositiva não previsto em lei.

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

Afirma que o valor da operação implica em transferência jurídica da titularidade da mercadoria de um para outro sujeito, pois, nessas hipóteses, ela equivale ao preço, critério apto a mensurar o negócio jurídico celebrado, que representa o pressuposto de fato da incidência do ICMS, em toda a sua complexidade e dimensão econômica. Invoca e reproduz doutrina de Ives Gandra.

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

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

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

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

Afirma que o autuante tanto inovou na autuação que precisou calcular o “custo de aquisição”, tomando como base a “entrada mais recente” e retirando deste valor o ICMS, PIS e a COFINS.

Assevera que a definição da base de cálculo do ICMS está na Constituição Federal e principalmente em Lei Complementar e não há plausibilidade dos autuantes adotarem procedimento que não encontra abrigo em nenhum destes comandos. Reitera que não há na legislação vigente determinação legal para expurgar o ICMS, o PIS e a COFINS da base de cálculo nas operações de transferências praticadas pela empresa.

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

Assinala que a jurisprudência entende que o conceito de “valor da entrada mais recente” é o valor pelo qual o remetente tenha recebido mais recentemente as mercadorias da mesma espécie daquela que será objeto de transferência.

Conclusivamente, diz que dessa forma, o presente Auto de Infração não encontra guarida na legislação do ICMS e deverá ser anulado, cancelando-se o crédito dele decorrente.

Reporta-se sobre a INAPLICABILIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 52/2013

Observa que o presente Auto de Infração está respaldado na Instrução Normativa nº 52/2013 cujo teor reproduz.

Alega que essa Instrução afronta a hierarquia das Normas, pois os atos do Poder Executivo não podem criar ou aumentar tributos, existindo limitações ao poder de tributar, bem como à vigência das normas no ordenamento jurídico pátrio.

Salienta que tais limitações encontram-se nos artigos 150 e seguintes da Constituição Federal e por meio dos princípios que proporcionam convivência harmoniosa entre o Estado e os Contribuintes, como o da Irretroatividade Tributária que está descrito na alínea “a” do inciso III do art. 150 da

Constituição Federal, cujo texto reproduz.

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

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

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

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

Aduz que 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.

Sustenta que a Instrução Normativa nº 52/2013 afronta o conceito legal, a definição da base de cálculo do ICMS contida nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, cujo teor reproduz.

Conclusivamente, diz que desse modo, no caso em tela não há que se mencionar a Instrução Normativa nº 52/2013 como respaldo para a autuação, e por isso o Auto de Infração deverá ser anulado.

Reporta-se sobre as DECISÕES UTILIZADAS PARA RESPALDAR O AUTO DE INFRAÇÃO.

Salienta que o Auto de Infração traz julgado com o escopo de comprovar, inutilmente, que o valor da base de cálculo do ICMS utilizado pela empresa nas transferências interestaduais seria um valor “a maior” (valor da entrada + ICMS + PIS + COFINS).

Alega, no entanto, que a decisão anexada pela Fiscalização, é inservível para comprovar a legalidade da Instrução Normativa nº. 52/2013, não podendo ser parâmetro para futuras decisões, haja vista que o Tribunal de Justiça da Bahia não possui um posicionamento pacificado acerca do aduzido tema. Neste sentido, invoca e reproduz decisões do referido Tribunal de Justiça da Bahia.

Afirma que assim sendo, inexistem dúvidas de que os julgados reproduzidos demonstram que a empresa praticou a operação de forma regular.

Acrescenta que as referidas decisões demonstram que a aplicação da Instrução Normativa nº. 52/2013 é totalmente inconstitucional à medida que vai de encontro ao disposto no artigo 146, III da CF, especialmente no que concerne à definição da base de cálculo do imposto que deve ser feito por LC.

Conclusivamente, diz que o Auto de Infração deve ser julgado nulo.

Reporta-se sobre a MULTA ABUSIVA.

Alega que no Auto de Infração foi aplicada a multa de 60% prevista artigo 42, VII, alínea “a” da Lei nº. 7.014/96, que 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.

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

Assevera que as multas e penalidades também podem ser consideradas confiscatórias, quando

aplicadas por descumprimento de normas fiscais e forem exorbitantes, e que somente deverão ser aplicadas quando houver dolo, fraude ou conluio, situação não verificada no caso em tela.

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

Nesse sentido, invoca e reproduz posições da doutrina e jurisprudência.

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

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, que seja cancelado em razão de não existir previsão legal para que seja realizado o estorno de ICMS, do PIS e da COFINS, da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. Requer, ainda, a redução da multa aplicada, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório. Declara, para fins do art. 365, IV do Código de Processo Civil, com redação dada pela Lei nº 11.382/06, que as cópias acostadas ao presente petição são autênticas, fiéis aos originais.

A Informação Fiscal foi prestada por um dos autuantes (fls. 122 a 142). Registra que já consta no PAF os fundamentos para a lavratura do Auto de Infração, fazendo no início a contestação aos itens objetos da impugnação, referendados pelo TJ-BA.

Consigna que a questão debatida no trabalho fiscal consistiu em desmistificar se o valor da entrada mais recente inclui os impostos recuperáveis ou não, qual o significado que deve ser apropriado pelos Fiscos dos Estados para atender a regra contida na LC 87/96.

Explica que a LC 87/96 estabelece um novo pacto federativo, com redistribuição dos recursos, diminuição das desigualdades regionais, portanto, estabelece uma forma de distribuição da parcela dos impostos arrecadados em função do centro consumidor, onde estados mais pobres tem muitos consumidores, porém, uma produção incipiente. Diz que neste contexto, insere-se a interpretação dada ao valor da entrada mais recente, que não poderia ser ampliativa, mas sim restritiva.

Esclarece que o entendimento adotado no trabalho fiscal, anteriormente, segue aquele que foi construído nos princípios da contabilidade na valoração do estoque das empresas baseado no Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1), que aborda de forma técnica, a avaliação dos estoques, de onde se depreende os conceitos PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai), UEPS (último que entra, primeiro que sai), MÉDIO (custo médio das entradas).

Observa que o Fisco Federal em virtude de o uso de cada um desses métodos determinar um resultado diferente com a conta MERCADORIA, admite apenas o PEPS e o MÉDIO, daí o conceito de valor da entrada mais recente, significar entrada mais recente no estoque da empresa. Afirma que não há como prosperar um entendimento distinto.

Ressalta que esse entendimento vem sendo alicerçado nos Fiscos de outros estados, a exemplo dos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Paraná, que entendem e corroboram com a exclusão dos impostos recuperáveis do conceito de valor da entrada mais recente em suas respostas às consultas tributárias efetuadas por contribuintes, conforme apresenta.

No tocante às preliminares arguidas pelo impugnante, diz que não há criação de conceitos novos, apenas, cumprimento dos conceitos existentes para o ente privado, quando da entrada de mercadoria na empresa.

Quanto à alegação defensiva atinente ao direito, diz que utilizando os princípios contábeis, de entrada da mercadoria, já debateu em diversos Autos de Infração lavrados contra a empresa, que a entrada da mercadoria na empresa, materializa-se no registro do lançamento na sua contabilidade. No intuito de ilustrar o caso apresenta uma demonstração do trabalho.

Salienta que do que foi demonstrado resta claro que o Estado da Bahia sofreu uma carga superior àquela considerada justa pelos legisladores da LC 87/96, impondo-se, desse modo, a necessidade de corrigir tal distorção. Apresenta exemplo sobre a “balbúrdia” que causaria ao controle das mercadorias se admitida a interpretação dada pelo impugnante.

Observa que definido o “valor correspondente à entrada mais recente” – VCEMR (BC) no estabelecimento que realizou a compra original, a BC continua a mesma em todas as operações subsequentes.

Assevera que esse trabalho fiscal obteve o apoio da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, conforme manifestação no Processo PGE nº 2017.007187-0 (fls.188/197), ao analisar a matéria objeto do presente Auto de Infração. Acrescenta que no Processo nº. 0513561.60.2016.8.05.0001 (Procedimento Comum – Anulação de Débito Fiscal), a D. Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública deste Estado, Drª Maria Veronica Moreira Ramiro, em 24/07/2018, também se manifestou nesse sentido. Reproduz excertos da decisão referida.

Nas considerações finais, o autuante diz que a questão debatida neste breve trabalho consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Portaria, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Também se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

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

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

Afirma ser exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias adquiridas de terceiros para posterior comercialização. Reproduz palavras do Ministro do STF, Gilmar Mendes (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Informativo STF Nº 510. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/arquivo/informativo/documento/informativo510.htm#Prescrição%20e%20Decadência%20Tributárias:%20Lei%20Complementar%20-%201>>. Acesso em: 18 jul. 2008 - RE 560626/RS).

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

§4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.

Com espeque no que foi demonstrado, traz à baila o que pode ocorrer na prática, indagando que, caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, na lição reproduzida de Hans Kelsen, a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido.

Salienta que nesse esteio legal, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que: *“(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável”*.

Afirma ser palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis previstas no Direito Privado mencionadas alhures. Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

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

Assevera que um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 conduz, inequivocamente, à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros, tratadas nesta auditoria fiscal contábil.

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

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência total do Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do autuado, advogado Pedro Aragão Pereira. OAB/BA nº. 36.361.

## VOTO

A presente acusação fiscal diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela Unidade da Federação de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos.

No caso em exame, o autuado se trata de filial localizada no Estado da Bahia, que segundo a Fiscalização, recebeu em transferência do seu Centro de Distribuição localizado no estado do Rio



Grande do Norte mercadorias com base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96, ou seja, valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias no estabelecimento remetente, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques.

Inicialmente, no que concerne à arguição de nulidade, não vejo como prosperar a pretensão defensiva de invalidade do lançamento, haja vista que, claramente, verifica-se que a conduta infracional imputada ao sujeito passivo se encontra descrita com precisão no Auto de Infração.

O lançamento se encontra revestido das formalidades legais. Os autuantes expuseram com clareza a descrição dos fatos, o que permite identificar o autuado, o montante do débito, a natureza da infração, inclusive com amplo detalhamento no corpo do Auto de Infração, assim como nos documentos e demonstrativos elaborados com seus dados e cálculos.

A alegação defensiva de que o método do cálculo utilizado pelos autuantes, não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, § 4º da Lei Complementar 87/96, não pode ser acolhida, haja vista que os incisos I e II deste mesmo dispositivo legal, refletem o objetivo do legislador de evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de intervenções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista que, no presente caso, foi observado o devido processo legal, não ocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99 – aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento.

No mérito, o cerne da questão reside na determinação correta da base de cálculo do ICMS a ser utilizada, nas transferências interestaduais de mercadorias de um estabelecimento Centro Distribuidor localizado no Estado do Rio Grande do Norte, para outro estabelecimento da mesma titularidade, no caso filial localizada no Estado da Bahia.

De acordo com o detalhamento feito pelos autuantes no corpo do Auto de Infração, e posteriormente na Informação Fiscal, estes com fundamento na CF 88, LC 87/96 (art. 13, § 4º, I), Lei do ICMS do Estado da Bahia e RICMS/BA, Instrução Normativa 52/2013, adotaram o procedimento constante das planilhas que elaboraram, na formação da base de cálculo do ICMS, para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais - que não produziram as mercadorias ou produtos -, na apuração do valor da entrada mais recente, com a exclusão dos valores relativos aos tributos recuperáveis, no caso ICMS, PIS e COFINS.

A argumentação dos autuantes é de que, buscando fidedignidade com o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, na ausência de clareza do significado do “valor da entrada mais recente”, a sua integração foi buscada na ciência contábil - norma de direito privado (artigos 109 e 110, CTN). Tal valor, deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal de entrada nos estoques, na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada neste Estado da Bahia, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS da operação da última entrada, pois se referem a tributos recuperáveis, e a inclusão do ICMS referente à posterior saída.

O impugnante consigna o seu inconformismo quanto à autuação, sustentando, em síntese, que inexistente qualquer diferença de imposto a recolher em favor do Estado da Bahia, nas operações objeto da autuação, haja vista que o conceito adotado para “valor da entrada mais recente”, é encontrado na jurisprudência, que o considera como sendo o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie, objeto da transferência.

Alega ainda, a inaplicabilidade da Instrução Normativa nº. 052/2013, por afrontar a hierarquia das normas, pois os atos do Poder Executivo não podem criar ou aumentar tributos, existindo

limitações ao poder de tributar, bem como à vigência das normas no ordenamento jurídico pátrio.

É certo que a CF/88, reservou à lei complementar a competência impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Poder Legislativo e o Poder Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Desse modo, em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no inciso I do § 4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular, como sendo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

No presente caso, observo que se trata de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, inclusive com diversos Autos de Infração lavrados contra esta mesma empresa, sendo o entendimento prevalecente de que se apresenta correto o procedimento adotado pela Fiscalização, de apurar o valor correspondente à entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos que oneram a mercadoria, mas que serão recuperados pelo Centro de Distribuição em mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de forma que não se repasse para o valor da mercadoria, parcelas que estariam onerando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, em prejuízo do Estado que recebe em transferência, com supedâneo no art. 13, § 4º, I, da LC Nº. 87/96, c/c art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96 e na Instrução Normativa nº. 52/2013.

Nesse sentido tem sido o entendimento firmado pela jurisprudência predominante deste Conselho de Fazenda, por meio de suas Juntas e Câmaras de Julgamentos, sendo que em recentes decisões as Câmaras de Julgamentos confirmaram este entendimento, conforme os Acórdãos CJF Nº. 0075-12/20 e CJF Nº 0036-11/20, sendo que, a título ilustrativo, transcrevo abaixo trechos do voto vencedor deste último Acórdão, confirmando o entendimento prevalecente neste CONSEF:

[...]

*Quero pedir vênia à nobre Relatora para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se refere à inclusão, na base de cálculo, dos tributos recuperáveis, nos termos a seguir. Como bem destacou o nobre Relator, trata-se de operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos do Sujeito Passivo cuja base de cálculo utilizada deixou de excluir os impostos recuperáveis, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.*

*O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que a base de cálculo das operações autuadas deve ser apurada, diferentemente do que defende a fiscalização, com a inclusão dos tributos recuperáveis, já que o art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96 refere-se a “valor da entrada mais recente”.*

*Assim, a questão a ser dirimida tem a ver com a correta interpretação a ser dada ao texto do art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, abaixo transcrito:*

*“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; ...”*

*É verdade que o texto legal, acima reproduzido, não faz referência expressa aos tributos recuperáveis, não sendo possível, por conseguinte, asseverar que a tese do Fisco seja cristalina. A exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, não decorre, todavia, da interpretação literal da norma, mas de uma leitura integrada do sistema, mais especificamente do alcance prático que deve ser dado ao princípio da não cumulatividade.*

*De fato, admitir que o ICMS venha a incidir sobre uma base inflada com tributos representa aceitar o efeito cumulativo da incidência tributária em debate, gerando uma tributação em cascata nos custos das mercadorias, algo que o legislador constituinte quis afastar ao erigir a não cumulatividade como vetor de todo o sistema tributário estadual.*

*Esse foi o entendimento consagrado em recente decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, de 30/04/2019, exarada nos autos da Apelação nº 0513561-60.2016.8.05.0001, em que figuram como apelante e apelado a empresa Estok Comércio e Representações S/A e o Estado da Bahia, respectivamente.*

*No Acórdão citado, a Quinta Câmara Cível manifestou-se no sentido de que devem ser excluídos, da base de cálculo, os tributos recuperáveis, conforme se lê em trecho abaixo destacado:*

*“Em sendo assim, definido o enquadramento legal da cobrança, é sabido que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de entrada da mercadoria mais recente constante da nota fiscal da mercadoria, com a exclusão ou abatimento dos tributos recuperáveis.”*

*Assim, entendo que os tributos recuperáveis devem ser excluídos da base de cálculo.*

*Quanto ao argumento da ilegalidade da IN 052/2013, não merece acolhida já que descabe falar em inovação o da Instrução Normativa, pois as orientações nela contidas resultam de mera interpretação da lei, nada havendo de novo.*

*Assim tem se posicionado a jurisprudência recente do TJBA, consoante decisão exarada na Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.0001, da lavra da Primeira Câmara Cível, cuja ementa assim consignou: “APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. CREDITAMENTO FISCAL. PAGAMENTO A MENOR. APLICAÇÃO DO REGIME DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. DECADÊNCIA. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT Nº 052/2013. ... III – A Instrução Normativa 052/2013 possui natureza meramente interpretativa, aplicando-se a fatos pretéritos, incidindo sobre os do presente feito.”*

*Nessa mesma linha, é a decisão da Primeira Câmara Cível, nos autos da Apelação 0338235-52.2017.8.05.0001, publicada no DOE de 05/10/2019, em que a Relatora, Des. Sílvia Carneiro Zarif, reconheceu aplicabilidade ampla à IN SAT 052/2013, conforme abaixo:*

*“Ante o exposto, o voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL À APELAÇÃO, para reconhecer a aplicabilidade da IN SAT 052/2013 aos créditos tributários cobrados ao apelado, relativamente aos exercícios de 2009 e 2010 (grifo crescido), excluídos aqueles atingidos pela decadência, mantendo a sentença nos demais termos.”*

*Ora, se de novo nada há é porque a IN simplesmente interpretou a lei, podendo ser aplicada retroativamente, devendo ser rejeitado o pleito de exclusão da multa para o período anterior a sua vigência.*

*Assim, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida. [...]*

Portanto, considerando que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias, dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, o procedimento adotado pelo autuado impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, haja vista, que o remetente destacou o ICMS em valor superior ao devido.

Conclusivamente, as transferências interestaduais devem ser consideradas como expressamente definido na LC 87/96 e na Lei 7.014/96. O cálculo do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (art. 13, § 4º, I, LC 87/96), encontra embasamento na orientação da Instrução Normativa nº 052/2013, em Parecer da PGE/PROFIS e em julgamentos proferidos pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, cujo posicionamento, é de que na formação da base de cálculo, não deverá ser computada a carga de tributos recuperáveis, no caso ICMS, PIS e COFINS incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Cumprе observar, que na sessão de julgamento, o ilustre patrono do autuado, ao exercer o direito de sustentação oral de suas razões, aduziu a existência de recente decisão do Tribunal de Justiça de Estado, nos autos da Apelação 03151140-2017 – 1110001, de 17/08/2020, em que a Relatora, Desª. Sílvia Carneiro Zarif, revendo o seu entendimento anterior reconheceu a inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 52/2013.

No tocante a essa argumentação, cabe consignar que conforme aduzido pelo próprio impugnante, a matéria não se encontra pacificada no âmbito do próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, razão pela qual, acompanho a jurisprudência predominante neste CONSEF, que por sua vez, tem o apoio da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE), conforme mencionado linhas acima, no sentido de aplicação da Instrução Normativa nº. 52/2013, no que tange a matéria tratada no presente Auto de Infração.

No tocante à alegação defensiva atinente ao caráter desproporcional e confiscatório da multa, vedado em conformidade com o art. 150, VI da CF/88, observo que a multa aplicada se encontra prevista no art. 42 da Lei 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo, competência para

declarar inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante estabelece o art. 167, I, do RPAF/99.

Cabe consignar, que o pedido de cancelamento ou redução de multa resta prejudicado. Primeiro porque este órgão julgador de primeira instância, só tinha competência para apreciar pedido referente à multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória. Segundo, porque mesmo que se tratasse de multa por descumprimento de obrigação acessória, já não poderia ser apreciado por esta Junta de Julgamento Fiscal, em face à revogação do artigo 158 do RPAF/BA/99.

Vale registrar, que a competência para julgar pedidos de dispensa ou de redução de multa referente à obrigação principal ao apelo da equidade, é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante estabelece o artigo 176 do RPAF, abaixo reproduzido:

*Art. 176. Compete ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF):*

*[...]*

*III - através da Câmara Superior, julgar:*

*[...]*

*c) em instância única, pedidos de dispensa ou de redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade;*

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0006/20-2**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A**, devendo ser intimado o contribuinte, a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$195.289,42**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR