

PROCESSO - A. I. N° 206891.0092/18-4
RECORRENTE - ALIANÇA ATACADISTA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5^a JJF n° 0159-05/19
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/08/2021

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0107-12/21-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. É possível aferir que o procedimento foi feito com lastro na Lei Complementar nº 87/96, cuja interpretação fundamenta-se em evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções 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 que apenas momentaneamente integram o preço, sendo recuperável em momento futuro. Do contrário, há distorção da base de cálculo praticada, o que possibilitaria o contribuinte aproveitar créditos fiscais artificiais que diminuem o saldo de imposto a pagar. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de 1^a Instância, que julgou procedente Auto de Infração expedido lavrado em 29/11/2018. Foi imputada a infração de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem das mercadorias em valor superior ao estabelecido no art. 13, § 4º, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, art. 17, § 7º, inc. I da Lei Estadual nº 7.014/96; art. 56, inc. V, letra “a” do RICMS/BA de 1997 e disposições da Instrução Normativa nº 52/2013.

A descrição da infração, em síntese, está descrita a seguir:

Infração 01 - Utilizou indevidamente 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.

O valor do débito totalizou a cifra de R\$235.661,04, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, além dos juros moratórios. As operações objeto do lançamento ocorreram nos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017 e os estornos de créditos se deram em decorrência da inclusão na base de cálculo das transferências dos denominados tributos recuperáveis ou compensáveis (ICMS e PIS/COFINS).

O autuado apresentou impugnação ao lançamento, fls. 49/65, e o autuante prestou informação fiscal às fls. 87/128. A Junta então, julgou Procedente o lançamento, com fundamentos no voto abaixo:

VOTO

Conforme se depreende da leitura dos autos e do Relatório acima, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimentos seus localizados em outras unidades da Federação, tributadas pela alíquota de 7% e 4%, respectivamente, de acordo com o que foi detalhado nos Demonstrativos de Apuração do ICMS Creditado a Maior (2014 e 2017), juntado nos autos com detalhamento no CD-ROM anexo (fl. 09).

A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para o estabelecimento localizado na Bahia o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias. Em relação ao ICMS, fez a exclusão da carga incidente nas operações de remessa, em transferência, entre a unidade federada de origem (MG) e a BA. Foi considerada como indevida a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando

que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação, gerando assim crédito em valor maior que o permitido, no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.

A irresignação do contribuinte está assentada na impossibilidade jurídica dos autuantes adotarem metodologia de cálculo para a fixação do montante dos créditos fiscais a serem apropriados no estabelecimento de destino das mercadorias, através da exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), valendo-se da interpretação que não teria amparo no texto da Lei Complementar 87/96 e na Lei nº 7.014/96, porém construída a partir das disposições da IN 52/2013, norma infra legal considerada pelas autoridades fiscais de natureza meramente interpretativa.

Trata-se de questão meramente jurídica, inexistindo no nosso entender controvérsias acerca das quantificações das diferenças apuradas a exigir remessa dos autos para revisão fiscal e contábil do feito. Calcado nessas razões, não vislumbramos necessidade de envio do presente PAF para a realização de diligências.

No exame das questões de ordem substancial do lançamento tributário, observo que o contribuinte questiona em linhas gerais a metodologia de cálculo adotada pelos autuantes para a glosa dos créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme já sinalizado linhas acima.

Os autuantes, por sua vez, se valeram de conceitos jurídicos extraídos da CF, LC/87 e de conceitos contábeis, conforme detalhamento contido nas peças informativas, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor nas operações entre estabelecimentos comerciais de uma mesma empresa.

Gravita, a discussão travada neste processo, em torno da interpretação que deve ser dada a regra prevista no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, a qual estabelece que “Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Objetivando esclarecer os contornos da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria nos termos da LC 87/96, e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

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

A previsão ali contida se coaduna com as práticas contábeis usualmente aceitas, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrada em dois ativos:

- (i) o do ICMS E DEMAIS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (PIS/COFINS) lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.

Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será levado à conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

Na situação em que a mercadoria é adquirida e em seguida transferida para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, pela lógica, o valor atribuído à mercadoria na operação de transferência deve corresponder ao da aquisição (o que ocorre nas operações internas), onde o débito neutraliza o crédito. Já na operação de saídas interestaduais, o montante do crédito correspondente ao valor do imposto pago na operação antecedente (outro Estado) é compensado com o débito da operação subsequente (valor da aquisição + lucro).

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17% ou 18%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7%, 12% ou 4%), aplicando a regra do art. 13, §4, I da LC 87/96 “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, que deve ser o que efetivamente onerou a aquisição, visto que o valor do imposto e das contribuições pagas na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar; PIS/COFINS a RECUPERAR) que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

Tomemos com exemplo uma situação hipotética, em relação ao ICMS:

- a) A empresa adquiriu no Estado (ES) produto industrializado pelo valor de R\$100,00, submetido à alíquota de 17%. Creditou-se de R\$17,00 e transferiu a mercadoria para filial localizada no Estado da Bahia pelo

mesmo valor de R\$100,00 que aplicado alíquota de 12% resultou em débito de R\$12,00, valor que foi creditado na filial deste Estado;

- b) A fiscalização entende que a base de cálculo da transferência deveria ser de R\$83,00, ou seja, o valor da aquisição com o expurgo do ICMS da base de cálculo, que integrado à sua própria base de cálculo (R\$83/0,88) pela alíquota de 12%, resulta em valor de R\$94,32, que aplicado alíquota de 12% resulta em ICMS de R\$11,32;
- c) Neste modelo hipotético, a fiscalização acusou como crédito indevido o valor de R\$0,68, que corresponde à diferença entre R\$12,00 e R\$11,32.

Esta situação hipotética aplica-se aos demonstrativos elaborados pela fiscalização, que é extensível às contribuições federais do PIS/COFINS, dado a natureza de serem tributos também recuperáveis, dentro da sistemática débito/crédito.

Firmado na lógica contábil acima exposta, o art. 13º, §4º, I da LC 87/96, deve ser necessariamente interpretado no sentido de que o valor dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na operação de origem, deve ser excluído da base de cálculo para fins de apropriação dos créditos fiscais no estabelecimento destinatário.

Fundamentado nessas premissas, é de se concluir que os comandos normativos contidos na Instrução Normativa 52/13, destacando-se por pertinência com o caso em exame, o item 2, apresentam natureza interpretativa e não inovam na ordem jurídica. Estes comandos se coadunam perfeitamente com as prescrições do art. 106, inc. I do Código Tributário Nacional (CTN).

Neste contexto, as bases legais em que se assentou o presente lançamento de ofício estão corretas, visto que alicerçadas no descumprimento do texto que integra o art. 13, § 4º, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, art. 17, § 7º, inc. I e art. 309, inc. VII, alínea “a” do RICMS (Dec. nº 13.780/12) e item 2 da Instrução Normativa nº 52/2013.

A expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” compreende um conceito jurídico aberto, não definido na legislação tributária do ICMS, que deve ser preenchido pelas definições contidas no direito comercial/empresarial e pelos ditames da ciência contábil. Nesse sentido, esse valor deve ter plena concordância com os registros contábeis vinculados à conta de “estoques de mercadorias”, que são registrados na contabilidade empresarial sem a inclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Sustentando a tese aqui exposta, foi feita referência, na peça de lançamento, ao Acórdão proferido nos autos do processo nº 0552866-57.2014.8.05.0001, que, dando provimento à apelação interposta pela Fazenda Estadual, restou assim vazado, verbis:

“Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001

[...]

Assunto: ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT N.º 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.

[...]

Os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte.

[...]

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.

[...]

Sala das Sessões da Segunda Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, aos 12 dias do mês de dezembro do ano de 2017.

Des.(a) Presidente - Desembargador Jatahy Júnior - Relator

RELATÓRIO

[...]

Trata-se de Apelação Cível interposta pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166, proferida pelo MM Juiz de Direito da 2.ª Vara da Fazenda Pública, desta Comarca que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, que concedeu a segurança pleiteada pela recorrida,

no sentido de determinar o cancelamento do Auto de Infração de n.º 297515.0001/12-6, porquanto a base de cálculo na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, configurando-se ilegítima a lavratura do referido auto infracional em desfavor da empresa apelada.

Em suas razões recursais, o recorrente sustentou que a base de cálculo do ICMS, decorrente de transferência interestadual de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, seria a entrada mais recente no estoque da mercadoria adquirida ou comprada de terceiros, contudo, excluindo-se os tributos recuperáveis, in casu, PIS e COFINS, com base na Instrução Normativa SAT n.º 52/2013.

Asseverou, ainda, o “status” de norma complementar da sobredita instrução, motivo pelo qual não afrontaria o Princípio da Legalidade. Por fim, requereu a reforma total da sentença censurada e o provimento do apelo.

Contrarrazões apresentadas às fls.189/204, pugnou pelo desprovimento do recurso, bem como, requereu a condenação da Fazenda Pública em honorários sucumbenciais, com base no art. 85, § 1.º do CPC/2015.

Relatados os autos, inclua-se em pauta para julgamento.

Salvador, 12 de dezembro de 2017.

*Desembargador Jatahy Júnior
Relator*

VOTO

Cuida-se de recurso manejado pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166 que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, concedeu a segurança vindicada pela recorrida, por entender que a base de cálculo, na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, sem a exclusão dos tributos recuperáveis.

In casu, foi utilizada como base de cálculo para o ICMS a última entrada, utilizando-se como fundamento o art. 13, § 4.º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/1996, computados os tributos recuperáveis, PIS e COFINS.

Num primeiro momento, em análise perfunctória acerca da matéria posta, este Relator havia entendido pelo acerto na conduta da empresa agravada; contudo, após instaurado o contraditório, permitindo um melhor aprofundamento na apreciação da controvérsia, entendo por bem rever o meu posicionamento.

Na hipótese vertente, o estabelecimento da apelada, localizado no Estado de Alagoas, importou uma carga de nafta, a qual foi posteriormente transferida para sua unidade situada no Estado da Bahia, para que o composto químico fosse utilizado em seu processo fabril.

Contudo, o Fisco estadual glosou créditos de ICMS da apelada por entender que deveria ter sido abatido da base de cálculo do tributo o valor referente ao PIS e à COFINS, tributos recuperáveis destacados na nota fiscal, conforme item 11 do Pronunciamento Técnico n.º 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e Instrução Normativa n.º 52/2013 da Superintendência de Administração Tributária da SEFAZ, redigida nos seguintes termos:

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

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

Ocorre que, no entendimento da apelada, o valor correspondente à “entrada mais recente da respectiva mercadoria” não se confunde com os custos de aquisição, a despeito do posicionamento da Fazenda Estadual.

Defende a recorrida que, na operação realizada, o valor da “entrada mais recente” deve ser compreendido como aquele que onerou a aquisição, uma vez que os tributos recuperáveis que foram pagos na importação representam um ativo da empresa, que será compensado com o débito tributário gerado nas operações que se seguirem. Desta forma, o montante pago a título dos retrocidadados tributos recuperáveis, quando da importação do composto químico, deveria ser computado na base de cálculo do ICMS na ocasião da remessa da carga para o estabelecimento situado neste Estado.

O Fisco discorda, pois a operação engendrada pelo contribuinte gerou um débito tributário maior do que o previsto na legislação, na medida em que majorou indevidamente a base de cálculo do ICMS, ensejando um creditamento superior ao devido quando da transferência da nafta entre os estabelecimentos.

Com efeito, atenta análise dos autos permite concluir que a remessa do composto químico entre os estabelecimentos da mesma titular (BRASKEM S/A) representou uma mera movimentação de estoque, não havendo operação comercial, o que permite concluir que os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação de venda, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte.

[...]

Noutro giro, a Instrução Normativa 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, em evidente adequação ao retrocitado precedente do STJ, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.

[...]

Dante das considerações acima expendidas, dou provimento ao recurso para reformar a sentença censurada, denegando-se a segurança.

É como voto.

Salvador, 12 de dezembro de 2017.

Desembargador Jatahy Júnior
Relator

Com o advento do arresto supracitado, representando uma razoável linha de entendimento do TJ-BA a respeito do tema, apesar de tal questão ainda não se encontrar jurisprudencialmente pacificada, logrou evidenciar a sustentabilidade jurídica da autuação a militar pela legalidade e a consequente manutenção da exigência fiscal.

Na mesma linha de entendimento acima exposto, a decisão proferida nos autos do processo 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 Verônica, em 24 de julho de 2018, que assim se pronunciou:

“Por conseguinte, com base no entendimento unânime da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do apelo do MS nº 0553866-57.2014.8.05.0001, de ratificar-se, que, no caso, a Instrução Normativa nº 052/2013, não traz inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS, servindo como norma interpretativa do que deve ser entendido por valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo se utilizado de conceitos do direito privado e da ciência contábil, situação permitida pelo art. 109 do CTN, in verbis:

‘Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários’.

Do exposto, os embargos, ante a contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável na espécie, as disposições da IN nº 052/2013, gerando o reconhecimento de que os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de ‘valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria’ “.

Concluo, portanto, com base nos entendimentos acima expostos, especialmente aqueles firmados nos julgados do TJ-Ba acima reproduzidos, que o estabelecimento remetente das mercadorias, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência originadas em Minas Gerais (MG), relativos a aquisições feitas naquela unidade federada (internas e interestaduais), gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96, art. 17, § 7º, I, e IN nº 52/13) e consequentemente possibilitou que a filial localizada na Bahia utilizasse crédito fiscal em valor superior ao estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito. Essa utilização indevida de crédito repercutiu na conta corrente fiscal do imposto estadual, resultando em apuração e recolhimento a menor do ICMS para o erário baiano.

Não há, portanto, como se acatar a nulidade do lançamento suscitada na peça de defesa ou se acolher as razões de mérito expostas pelo contribuinte, consubstanciados nos argumentos de afronta aos princípios da legalidade, tipicidade cerrada e segurança jurídica. 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 e o entendimento do fisco do Estado de origem das mercadorias, no caso, Minas Gerais, não pode prevalecer sobre as disposições da LC 87/96 (art. 13, § 4º, inc. I) e da Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 8º, inc. I).

Considerando o acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

Esta Junta de Julgamento Fiscal defere o pedido formulado na peça de defesa para que as intimações, referentes ao presente processo administrativo, sejam realizadas em nome do procurador que subscreve a inicial, com endereço à Rua Rio de Janeiro, nº 353, Bairro Brasil, Edif. Neo Office, salas 1603/1604, Uberlândia-MG, CEP: 38.400-658, E-mail: aldo@sousanetoadvogados.com.br, sem prejuízo do encaminhamento de cópia dos atos relacionados a este PAF também para o endereço do estabelecimento do

sujeito passivo constante dos registros cadastrais assentados nos bancos de dados da Secretaria da Fazenda da Bahia.

Inconformado com a decisão de piso, o contribuinte ingressou com o presente Recurso Voluntário, às fls. 160/180, abaixo transcrito em resumo:

O presente caso não é novidade para esta Colenda Câmara e este Eg. Conselho! Conforme se vê no Acórdão JJF Nº 0159-05/19, proferido pela 5^a Junta de Julgamento Fiscal deste r. CONSEF, trata-se o presente caso da discussão acerca do conceito do que seria a “*o valor da entrada mais recente*” para fins de determinação da base de cálculo na transferência de mercadorias entre matriz e filial da mesma empresa.

No caso em comento, o Auto de Infração foi lavrado sob o fundamento de que, na transferência de mercadorias da matriz da autuada (localizada em MG) para sua filial (localizada na BA), houve utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, porquanto a base de cálculo fixada deve ser o “*valor da entrada mais recente*”, conceito este que, na visão do fisco baiano, não integra os valores de tributos recuperáveis (PIS/COFINS).

Em sua tese defensiva, a Recorrente alegou que a interpretação dos i. fiscais, bem como da Instrução Normativa nº 052/203 editada pela SEFAZ/BA, ferem de morte os artigos 13, §4º, inciso I da LC 87/96 e 17, § 7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96, afrontando os princípios da legalidade, da tipicidade cerrada e da segurança jurídica.

Ocorre que, não obstante ao respeito pelo i. conhecimento jurídico dos julgadores componentes da 5^a Junta de Julgamento, fato é que a decisão não adentrou às discussões mais profundas acerca do tema.

Noutras palavras, os julgadores aderiram à um posicionamento do fisco baiano, lastreado especialmente em uma instrução normativa editada pelo mesmo, sem se debruçar sobre a discussão jurídica acerca do tema.

Ademais, as decisões do TJBA citadas no relatório encontram combate dentro do próprio TJBA, através de decisões contrárias já proferidas, conforme se demonstrará nesta peça, razão pela qual merece maior atenção e debates mais profundos por parte deste i. Conselho.

Por esta razoa, a Recorrente interpõe o presente recurso, com a finalidade de expor sua robusta argumentação acerca do tema e requerer a reforma da decisão proferida pela 5^a Junta de Julgamento.

DA DEFINIÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PARA TRANSFERÊNCIA

Nesta linha de raciocínio, a LC 87/96 regulamentou a base de cálculo do ICMS para as transferências interestaduais de mercadorias em seu artigo 13, § 4º, vejamos:

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

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

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

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

Por sua vez, a legislação tributária baiana, obedecendo as diretrizes constitucionais emanadas, reproduziu o disposto na LC 87/96, através do artigo 17, § 7º da Lei Estadual nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996.

Pois bem. No caso do presente Auto de Infração, a Recorrente é empresa que atua no ramo atacadista, adquirindo mercadorias de terceiros (fornecedores) e comercializando para todo o país. Neste sentido, a base de cálculo estabelecida é exatamente aquela exposta no artigo 13, §4º, inciso I da LC 87/96 e no art. 17, § 7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96, qual seja, “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

O legislador complementar diferenciou de forma clara e expressa as bases de cálculo dos incisos I e II do artigo 13, §4º da LC 87/96. E ao fazê-lo, o legislador determinou que a base de cálculo para tais operações com produtos industrializados é o VALOR DA ENTRADA e não o CUSTO da mercadoria.

O custo da mercadoria é conceito utilizado para determinar a base de cálculo para produtos industrializados pelo próprio remetente, o que não é o caso dos autos. *In casu*, os produtos são adquiridos de terceiros (fornecedores que industrializam e vendem para a Recorrente), razão pela qual o legislador foi claro e específico ao determinar que a base de cálculo é o valor correspondente à ENTRADA mais recente da mercadoria.

Do mesmo modo fez o legislador baiano, ao editar a Lei nº 7.014/96, acima citada, estabelecendo de forma cristalina o conceito da base de cálculo para o tributo como o valor correspondente à ENTRADA mais recente da mercadoria.

Nesta linha de raciocínio, não há como se estabelecer que no valor da entrada mais recente sejam retirados os tributos recuperáveis (PIS e COFINS) pois, neste caso, estaria se desconfigurando a natureza jurídica do “valor da entrada”, partindo-se para um conceito de custo, o que não foi o objetivo do legislador complementar nem do legislador ordinário baiano.

Se este fosse o objetivo, bastava que fosse utilizado, nas referidas Leis, o conceito único de custo de aquisição, não se fazendo nenhuma diferenciação entre este conceito e o conceito de “entrada mais recente”, que é o que consta expressamente nas mencionadas Leis.

Isso posto, resta evidenciado que o valor a ser estipulado como base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado no Estado baiano, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. E neste conceito, o valor da entrada mais recente é aquele identificado no documento fiscal de entrada, que contém o valor dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

DA INTERPRETAÇÃO ERRÔNEA DO FISCO BAIANO – CPC 16, ITEM 11 – CUSTO DE AQUISIÇÃO DE ESTOQUE DIFERENTE DO VALOR DA ENTRADA DA MERCADORIA – CONCEITOS DISTINTOS

Em seu voto proferido nestes autos, o ilustre relator afirma o seguinte:

A expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” compreende um conceito jurídico aberto, não definido na legislação tributária do ICMS, que deve ser preenchido pelas definições contidas no direito comercial/empresarial e pelos ditames da ciência contábil.

Nesse sentido, esse valor deve ter plena concordância com os registros contábeis vinculados à conta de “estoques de mercadorias”, que são registrados na contabilidade empresarial sem a inclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Quanto ao primeiro parágrafo acima citado, a Recorrente está de pleno acordo e entende que o ilustre relator foi preciso ao identificar que o conceito é aberto e comporta interpretações advindas de outras áreas do direito comercial/empresarial e da ciência contábil.

Todavia, no que se refere à conclusão de que o valor da entrada mais recente deve ter plena concordância com os registros contábeis vinculados à conta de “estoques de mercadorias”, esta interpretação está completamente equivocada.

A interpretação errônea se iniciou com um estudo, realizado pelos ilustres fiscais que lavraram o presente Auto de Infração. No referido estudo, cujo conteúdo foi anexado ao Auto, os i. fiscais utilizaram o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1), para chegar à conclusão que o valor da entrada mais recente deveria seguir o mesmo conceito do custo de aquisição dos estoques, excluindo-se os tributos recuperáveis.

No entendimento dos i. fiscais, quando a empresa adquire as mercadorias junto à terceiros, as mesmas são destinadas ao estoque e registradas na contabilidade com exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), razão pela qual na transferência, que configuraria uma mera movimentação de estoque, tais tributos deveriam ser excluídos.

Todavia, tal interpretação é um claro equívoco dos fiscais quanto aos conceitos contábeis de

“custo de aquisição” e de “valor da entrada”, vejamos.

Nos termos do referido CPC nº 16, o custo de aquisição de estoque é um conceito contábil utilizado com único objetivo de mensurar o estoque. Neste sentido, os valores relativos à tributos recuperáveis, de fato, não poderiam ser considerados para avaliação do ativo do estoque, porquanto os mesmos não são lançados em conta de estoque, mas sim lançados em conta específica do ativo circulante que, na maioria das vezes, se denomina de tributos a recuperar.

Vejam ilustres julgadores, que os tributos recuperáveis fazem parte do valor desembolsado pela empresa para aquisição da mercadoria, ou sejam, eles de fato existem e integram o valor da entrada. Ocorre que, após a entrada da mercadoria no estabelecimento, exclusivamente para fins contábeis, o valor total é desmembrado em duas partes, sendo o “custo de aquisição” lançado no estoque e os tributos recuperáveis lançados em conta própria do Ativo.

E considerando que os artigos 13, §4º, inciso I da LC 87/96 e 17, § 7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96 são de clareza cristalina ao determinar que a base de cálculo para a transferência é o VALOR DE ENTRADA, não há porque se confundir tal conceito com o “custo de aquisição”, que integra o mencionado conceito juntamente com os tributos recuperáveis.

DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT nº 052/2013 – INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DA LEGISLAÇÃO

Não obstante, o presente item visa questionar a interpretação dada pela Instrução Normativa à legislação pátria (LC 87/96) e Estadual (Lei nº 7.014/96), com clara afetação ao princípio da legalidade, razão pela qual sua aplicação deve ser afastada.

Assim sendo, é fato que, em 2013, o Fisco baiano emitiu uma Instrução Normativa, de nº 052/2013, por meio de sua Superintendência de Administração Tributária (SAT), na qual se estipulou o seguinte:

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

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

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

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

Por meio da normativa acima, o Fisco baiano oficializou sua interpretação sobre o conceito de “valor da entrada mais recente”, passando a exigir dos contribuintes o ICMS das operações de transferência que utilizaram, como base de cálculo, o valor da entrada com inclusão dos valores de PIS e COFINS.

Ocorre que, nos termos já expostos anteriormente, a Instrução Normativa emitida pela SAT não tem o condão de “legalizar” ou “validar” uma interpretação absolutamente equivocada do Fisco baiano.

Em sentido absolutamente contrário, trata-se de um ato administrativo que fere de morte o princípio da legalidade ao afrontar o disposto na LC 87/96 e a Lei Estadual nº 7.014/96.

Por todo o exposto até aqui ilustres julgadores, requer que seja afastada a aplicação da Instrução Normativa nº 052/2013, porquanto o conceito de “valor da entrada mais recente” exposto na referida instrução afronta de morte a legislação tributária, especialmente a LC 87/96 e a Lei Estadual nº 7.014/96, em seus artigos retro mencionados, além de afrontar os princípios da legalidade, da tipicidade cerrada e da segurança jurídica.

O requerimento que ora se faz ilustres julgadores, é com fulcro na missão e na função deste Eg. Conselho, que conforme se asseverou acima, tem o dever de primar pela proteção à segurança

jurídica e não somente seguir as diretrizes emendas pelo Fisco, como no caso da Instrução Normativa nº 052/2013.

No caso dos autos, o Estado da Bahia é um dos únicos Estados que tem o entendimento de que o “valor da entrada mais recente” deve ser computado extinguindo-se o PIS e COFINS.

O Estado de Minas Gerais, por exemplo, tem o entendimento claro e expresso de que a transferência deve ser realizada pelo valor da última entrada, isto é, pelo valor constante no documento fiscal de entrada no estabelecimento.

E considerando que a matriz da Recorrente está localizada no Estado de Minas Gerais, caso a Recorrente venha a adotar o entendimento do Fisco baiano, estará completamente descoberta com o fisco mineiro, que certamente lavrará auto de infração em decorrência da estipulação, *a menor*, da base de cálculo na transferência.

Ora é óbvia a afetação da segurança jurídica da Recorrente neste caso. Tal situação, a permanecer o entendimento equivocado do Fisco baiano, irá INVIBILIZAR a atividade da Recorrente no Estado da Bahia, já que em qualquer entendimento estará sujeita à lavratura de autos de infração, à aplicação de multas e à imposição das demais penalidades tributárias.

Neste sentido, como poderá a Recorrente manter suas atividades no Estado da Bahia se NÃO EXISTE UMA OPERAÇÃO TRIBUTÁRIA que lhe dê segurança jurídica??

Conforme se asseverou no início deste tópico, a segurança jurídica é corolário do Estado Democrático de Direito. Não pode o Fisco baiano simplesmente interpretar uma legislação tributária clara e cristalina para adotar um entendimento absolutamente equivocado, comprometendo a segurança jurídica dos contribuintes.

DO POSICIONAMENTO DO PODER JUDICIÁRIO (TJBA)

Consultando a jurisprudência do TJBA, verifica-se diversos julgados proferidos em favor dos contribuintes combatendo o entendimento ora combatido neste Recurso, conforme se infere nos julgados abaixo, confira-se:

*Agravo de Instrumento. Mandado de Segurança Preventivo. Medida liminar deferida pelo juízo de 1º grau em Ação Mandamental, determinando a suspensão de exigibilidade do crédito de ICMS objeto dos autos de infração n. 206891.0017/15-8 e 206891.0021/15-5, impondo à autoridade coatora que a dívida não constitua óbice à expedição de certidões ou motivo para inscrição da agravada nos órgão de proteção ao crédito, bem como que não seja fundamento para exclusão da recorrida do regime beneficiado de recolhimento de tributo, do qual trata o art. 332, § 2º do RICMS/BA. (...). De acordo com o art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 e considerando que a agravada desenvolve atividade de natureza comercial/mercantil, o recolhimento do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos deve dar-se com base no valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Respalhado na Instrução Normativa 52/2013, o agravante entendeu que, na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento. Entretanto, a LC 87/96 não estabelece um conceito específico para valor da entrada; e, também, não o fazem as legislações ordinárias do Estado da Bahia que regem a matéria. Assim, a interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo adotada pelo agravante em razão da Instrução Normativa 52/2013 não se coaduna com o princípio da legalidade, consagrado no art. 150, I e art. 37, ambos da CF, o que evidencia o *fumus bonis iuris*. Não se aplica, na espécie, o entendimento constante no REsp 1.109.298/RS, pois a questão fática ora analisada distingue-se dos fatos discutidos no referido precedente. (...). Agravo de Instrumento não provido. (TJBA, Agravo de Instrumento nº 0021754-27.2016.8.05.0000, Relator: Des. Jose Cicero Landin Neto, publicado em: 13/06/2017).*

DOS PEDIDOS

Portanto, resta evidenciado que o entendimento exposto no Acórdão proferido pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal deste Eg. CONSEF deve ser reformado, porquanto a interpretação dos i. julgadores, bem como a Instrução Normativa nº 052/203, ferem de morte os artigos 13, §4º, inciso I da LC 87/96 e 17, § 7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96, afrontando os princípios da legalidade, da tipicidade cerrada e da segurança jurídica, entendimento este que lastreado em precedentes do TJBA.

Por esta razão, requer o PROVIMENTO do presente Recurso para reformar o entendimento exposto

no Acórdão JJF N° 0159-05/19, com a consequente decretação da nulidade e da ilegalidade do Auto de Infração lavrado.

Nestes termos, pede e espera deferimento.

VOTO

Trata o Recurso Voluntário, da irresignação do contribuinte com a decisão de primo grau, que julgou Procedente o lançamento de ofício, que glosou créditos tributários, em decorrência de transferências de mesma titularidade para este Estado.

No caso, os autuantes expurgaram do custo, os impostos recuperáveis, considerando que o débito lançado na origem é superior ao previsto na legislação. No caso, os autuantes aplicaram uma metodologia a partir de interpretação do dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, inclusive assentada na Instrução Normativa nº 52/13.

O Recorrente aduz que há total insegurança jurídica, já que se for acatar as decisões do fisco baiano, será autuado pelo fisco de origem, por óbvio, que teria de diminuir o valor lançado a débito na origem, no caso o Estado de Minas Gerais, e traz inclusive decisão do Conselho de Contribuintes Mineiro, em sentido contrário ao do procedimento aqui efetuado, cobrando a diferença do imposto debitado a menos naquele Estado, em transferências para estabelecimentos situados em outras unidades federativas. Que o Estado da Bahia é o único estado que tem o entendimento de que a entrada mais recente deve ter o valor expurgado das parcelas do PIS e COFINS. Pede o afastamento da Instrução Normativa nº 52/13, e apresenta decisões judiciais do TJ BAHIA em prol dos seus argumentos.

Embora reconheça que a questão de direito que envolve a lide, é complexa, que em virtude do imposto ser repartido entre estados, com interesses divergentes, pois a metodologia de cálculo adotado por um fisco, entra em conflito com o de outro, esta presente lide, versa sobre questão de direito, já que não há alegações quanto a erros nos cálculos, mas apenas quanto à metodologia empregada sob o argumento de que a Lei Complementar prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, para o atacadista ou varejista e, que seja estritamente o *valor da entrada mais recente*, sem considerações de quaisquer ordens, repetindo a questão exaustivamente invocada pelo Recorrente, *a de que o legislador federal definiu a base de cálculo do ICMS e o termo é autoexplicativo, ou seja, é a “entrada mais recente.”*

Vejamos novamente o inteiro teor do supracitado parágrafo 4º, art. 13 da LC 87/96:

§ 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

Assim, de uma leitura do dispositivo legal, não há qualquer traço de permanência de que o valor da entrada mais recente possa ser considerado de tal forma que valores que efetivamente não integram o preço de transferência, por ser recuperado *a posteriori*, conforme exaustivamente explicado na informação fiscal e no voto recorrido, já que o valor da base de cálculo, contempla impostos e contribuições a recuperar como PIS/COFINS/ICMS.

No caso em apreço, exclusão do ICMS recuperável na base de cálculo, os autuantes sustentam que a *“EMPRESA COMERCIAL compra a mercadoria por um determinado preço. Depois de comprada, essa mercadoria é incorporada ao ESTOQUE da sociedade empresarial. A partir desse momento, nas operações subsequentes de TRANSFERÊNCIA DE UMA FILIAL PARA OUTRA, vai ocorrer apenas e simplesmente MOVIMENTAÇÕES DO ESTOQUE da empresa, até que uma delas efetue a operação comercial de venda.”*

Disseram que se o VCEMR ficar neutro, dificulta em muito a realização de planejamento tributário por parte das empresas que obtém vantagens ao se instalarem em certas Unidades da Federação em detrimento do Estado que vier a receber a mercadoria com valor bastante majorado, fazendo com que a filial recebedora da mercadoria faça a venda ao consumidor final com pouquíssimo ou quase nada de margem de valor agregado para a percepção de parcela que lhe é devida de ICMS. Que o valor dos impostos e contribuições recuperáveis não estão inclusos no custo das mercadorias e que o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo circulante. Esse procedimento faz com que a mercadoria adquirida ingresse no estoque da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, sem o ICMS incluso no valor da Nota Fiscal.

É possível aferir que o procedimento foi feito com lastro na Lei Complementar nº 87/96, cuja interpretação fundamenta-se em evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções 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 que apenas momentaneamente integram o preço, sendo recuperável em momento futuro. Do contrário, há distorção da base de cálculo praticada, o que possibilitaria o contribuinte aproveitar créditos fiscais artificiais que diminuem o saldo de imposto a pagar.

A jurisprudência deste Conselho já está firmada no sentido de manter a procedência destes lançamentos, notadamente a partir de decisões judiciais que acolheram a procedência da autuação, embora o Recorrente tenha apresentado decisões judiciais em contrário, contudo sem trânsito em julgado.

De forma exemplificada, trago abaixo, trecho de decisão judicial convalidando os julgamentos deste Conselho de Fazenda:

*Processo nº: 0513561-60.2016.8.05.0001 Classe Assunto: Procedimento Comum - Anulação de Débito Fiscal
Autor: ESTOK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES S.A. Réu: Estado da Bahia.*

Por conseguinte, com base no entendimento unânime da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do apelo do MS nº 0553866-57.2014.8.05.0001, de ratificar-se, que, no caso, a Instrução Normativa nº. 052/2013 não traz inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS, servindo como norma interpretativa do que deve ser entendido por valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo se utilizado de conceitos do direito privado e da ciência contábil, situação permitida pelo art. 109 do CTN, in verbis: “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” Do exposto, os embargos, ante à contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável, na espécie, as disposições da IN nº. 052/2013 gerando o reconhecimento de que os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria

Feitas tais considerações, ACOLHO, EM PARTE, OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO opostos pelo Estado da Bahia, para o fim de reconhecer, com fundamento em precedente do TJBA, que o valor da entrada mais recente dever ser calculado com a exclusão dos tributos recuperáveis, declarando, com isso, a subsistência do Auto de Infração nº 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. Em face da iliquidize do julgado, notadamente em virtude da decadência de parte do crédito tributário, fixo que os honorários advocatícios, considerando-se a sucumbência recíproca, serão definidos após a fase liquidação, nos termos do § 4º, II, do art. 85 do CPC/2015

As decisões do Poder Judiciário até o presente momento, vêm confirmando o acerto do fisco quanto à metodologia do cálculo das transferências interestaduais. A partir da Instrução Normativa nº 52/13, publicada no DOE de 18/10/2013, a formação nos preços de transferências foram devidamente esclarecidos conforme orientação da Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, parágrafo 4º , II, em que o critério ali reproduzido acerca dos elementos fixados são taxativos e não exemplificativos, no que resultou neste auto de infração em expurgos dos valores até então adotados como custos - PIS/COFINS/ICMS, etc. O lançamento inclusive se deu em exercícios posteriores, 2014 a 2017, quando sequer poderia ser alegado desconhecimento da Instrução Normativa nº 52/13.

Assim posto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Mantida a decisão recorrida.

Auto de Infração PROCEDENTE.

VOTO DIVERGENTE

Peço licença ao Ilustre Relator para divergir de seu douto entendimento, pois como tenho manifestado em diversos julgamentos sobre a matéria ora posta, entendo que os argumentos ventilados pelo Recorrente devem implicar o PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

A questão não é nova, efetivamente. Este CONSEF teve oportunidade de julgar já há alguns anos, por ambas as suas Câmaras, as teses que apresentam, Fisco e Contribuinte, no entorno da aplicabilidade da Instrução Normativa SAT nº 52/2013.

O esforço argumentativo de ambas as teses se sustenta na dificuldade de admitir-se, por um lado (Contribuinte), que ato normativo infracional e meramente interpretativo possa conduzir à desqualificação do comportamento adotado, e que implica carga tributária menor por admitir a apropriação de crédito de ICMS em seu valor integral (constante da Nota Fiscal que corporifica a “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”), sendo esse comportamento iniludivelmente admitido na legislação de regência quando da ocorrência dos fatos geradores. Por outro lado (Fisco), o comportamento admitido no quadro normativo então vigente implicaria, em seu entender, um tratamento diferenciado entre comerciantes e industriais, sendo que a interpretação dada pela Instrução Normativa SAT nº 52/2013 seria o mais equilibrado.

O grau de litigiosidade do conflito é evidente, e as posições estão bem marcadas. Neste Conselho, vemos o registro corriqueiro das decisões por voto de qualidade em torno da questão. Com a devida licença, a questão (da exata interpretação das interações entre os princípios que municiam o valor constitucional da segurança jurídica – é dizer, entre outros, os princípios da anterioridade e da irretroatividade) nos parece já ter sido solucionada pelo Supremo Tribunal Federal quando examinou dispositivos da Lei Complementar nº 118/05, em julgamento cuja repercussão geral foi reconhecida:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVAÇÃO DA VACACIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se autopropagado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrerestados. Recurso extraordinário desprovidão. (RE 566621, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273 RTJ VOL-00223-01 PP-00540)

Vale dizer: a norma interpretativa (lembre-se, o dispositivo do CTN fala em LEI INTERPRETATIVA,

e não em Instrução Normativa, que integra o conceito de “normas complementares das leis”, dentro do quadro do CTN, art. 100, inciso I), que altera o quadro normativo para agravar a situação do Contribuinte, não pode atingir fatos geradores anteriores à sua edição, e deve respeitar o princípio da anterioridade.

É certo que “atos normativos” (art. 100, inciso I do CTN) têm em tese sua aplicabilidade reconhecida na data da sua publicação (art. 103, inciso I do CTN); mas a cláusula “salvo disposição em contrário” deve abranger obviamente os princípios constitucionais tributários. Isto é, não se pode haver por vigente imediatamente o “ato normativo” (como a Instrução Normativa, que não integra, repita-se, o conceito de lei para a ordem jurídica tributária) que se pretende meramente interpretativo, para o fim de dar vigência imediata a uma interpretação que, em *ultima ratio*, majora tributo.

Ora, se a lei complementar ostensivamente interpretativa (no caso, a Lei Complementar nº 118/05) não poderia ser entendida, e de fato não o foi, por atuação do Supremo Tribunal Federal, como apta a dar entendimento mais gravoso contra o contribuinte, o que se dirá da instrução normativa – que não é sequer lei (ordinária)? Vale dizer, a sustentar-se que entre as opções que o quadro normativo permitia ao contribuinte – isto é, incluir ou não “tributos recuperáveis” na base de cálculo do crédito tomado – deveria o mesmo adotar a menos vantajosa por força de ato normativo (nem sequer lei!) editado posteriormente ao seu comportamento, a inobservância ao espírito da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e da jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal nos parece frondosa.

É prudente reconhecer que não se pretende aqui declarar inconstitucionalidade de ato normativo algum. Pretende-se, isso sim, dar-se aplicabilidade conforme à Constituição e o CTN.

Dito de outro modo, entendo que não poderia o Autuante valer-se de ato administrativo, ainda que dito meramente interpretativo, para dar interpretação à legislação tributária que implicasse fazer com que o contribuinte (ora Recorrente) tivesse de adotar comportamento diverso ao seu, para o fim de aumentar o valor do tributo a recolher aos cofres públicos baianos, em relação a fatos geradores anteriores à edição da Instrução Normativa, ou realizados no mesmo exercício de sua edição.

Ademais, também sob outro fundamento, toda a autuação não merece ser mantida. Refiro-me à intelecção de que não há, com a devida vênia, autorização legislativa que encontre guarida nas normas nacionais de regência do ICMS e apta a desconsiderar o crédito que se houve segundo normas da Unidade da Federação de situação do estabelecimento remetente, sobremodo quando essas normas são semelhantes à que o próprio Estado da Bahia aplica, quando na posição de Unidade da Federação de situação do estabelecimento remetente!

Observa-se que a infração combatida versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias em transferências interestaduais, cujo cerne é a interpretação da LC nº 87/96, a qual estabelece a base de cálculo para transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.

Em primeiro lugar, a base de cálculo do imposto nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial está definida no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, como abaixo se lê:

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

§ 4º Na saída de mercadorias 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;

Despiciendo anotar que o Supremo Tribunal Federal tende a declarar a inconstitucionalidade desse dispositivo. O que vale ressaltar é que não é permitido a qualquer Estado da Federação alterar a base de cálculo de imposto que fora reservada constitucionalmente a Lei Complementar.

A Constituição Federal, no art. 146, III, “a” estatui que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e

suas espécies, bem como, em relação aos impostos, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC nº 87/96 de acordo com seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízos ao pacto federativo.

Não é por outro motivo que a Lei Estadual nº 7.014/96 repete o conteúdo normativo disposto na LC nº 87/96 sobre a apuração da base de cálculo nas transferências. Neste sentido, vislumbro que, tanto a LC quanto a Lei Estadual determinam que a base de cálculo, nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem fazer qualquer exclusão. Trata-se, portanto, do valor da aquisição da mercadoria indicada na nota fiscal de entrada.

Já o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS. Na peça inicial, os autuantes informaram terem deduzido da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS, porquanto recuperáveis. Ato contínuo, para compor a base de cálculo da saída subsequente, incluíram o ICMS, com a aplicação da alíquota de origem.

O art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) nº 87/96 determina que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando os remetentes não forem os fabricantes, a base de cálculo do imposto em comento é, na exata expressão que utiliza, “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

Instruções Normativas devem conter normas meramente interpretativas, destinadas, por exemplo, a orientar os servidores públicos no exercício de suas atividades, sem força para obrigar ou desobrigar os particulares ou contribuintes.

A Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia inovou no ordenamento jurídico e adicionou ao art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/1996 a obrigatoriedade de, na formação da base de cálculo, o remetente “*não 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*”.

Com a devida licença, a Instrução Normativa – que não é ato emanado de autoridade superior a este CONSEF, convém sempre lembrar – extrapolou o campo de direito material, criando uma nova metodologia de apuração da base de cálculo ao prever a exclusão dos tributos recuperáveis sobre a entrada mais recente. Ademais, as disposições da referida Instrução Normativa são inconstitucionais e ilegais, na medida em que conferem interpretação extensiva ao conteúdo da norma que lhe dá supedâneo, procedimento que, como cediço, não é autorizado pelo nosso ordenamento pátrio.

A base de cálculo, enquanto elemento essencial e caracterizador do tributo, depende de Lei em sentido formal para sofrer qualquer alteração. Sendo assim, não existe base legal para a exclusão dos tributos não cumulativos da base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Tendo em vista 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, nada mais restaria a ser exigido.

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.

Rememore-se que no Acórdão JJF nº 0127-02/12 este CONSEF decidiu por unanimidade que seria necessária a inclusão dos tributos ditos “recuperáveis” (PIS, COFINS, ICMS) na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação. Entendo que o Ente tributante deva adotar posturas e entendimentos não conflitantes, pois tal posicionamento resulta em grande insegurança jurídica,

além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal.

Acrescento que o Poder Judiciário do Estado da Bahia tem-se manifestado sobre o tema, porém ainda de modo não-definitivo.

Senhores, tenho recordado que uma das missões deste Conselho de Fazenda, estampada no art. 2º de seu Regimento Interno (aprovado por meio do Decreto nº 7.592/99) é “julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos”. A missão de julgar litígio vai além da aplicação pura e simples da lei: é necessário enxergar o teor belicoso do conflito, enxergar os verdadeiros envolvidos, dar solução compatível com o sistema.

No caso dos autos, todavia, observo que a argumentação do Recorrente trilhou por outra senda. Discorreu-se sobre a exata compreensão da Instrução Normativa SAT nº 52/2013 traz dois critérios aplicáveis (correspondentes aos incisos I e II, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96), culminando pelo pedido de revisão do cálculo.

No caso dos autos, avulta a consideração de que diversos contribuintes têm sido compelidos pelo Estado da Bahia a proceder a dois comportamentos essencialmente contraditórios, é saber: expurgar “tributos recuperáveis” do cômputo do crédito fiscal das mercadorias advindas de outros Estados; mas acrescentá-los ao cômputo da base de cálculo de mercadorias que remete a outros Estados. Ora, exigências assim contraditórias ferem a racionalidade do Sistema.

Por todo o exposto, visualizando ainda ofensa a princípios constitucionais tributários basilares (racionalidade, segurança jurídica, federalismo fiscal e não-cumulatividade do ICMS) e por não ver fundamento legislativo que autorize a aplicação retroativa da Instrução Normativa SAT nº 52/2013, nem para acolher o lançamento calcado exclusivamente em norma infralegal (a referida Instrução Normativa SAT nº 52/2013), sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0092/18-4**, lavrado contra **ALIANÇA ATACADISTA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$235.661,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira e José Raimundo de Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS