

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0046/15-8
RECORRENTE - UNILEVER BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0182-04/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/03/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0348-11/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre Centro de Distribuição, o valor da base de cálculo é o da entrada mais recente, assim entendido o custo das mercadorias apurado pela exclusão dos impostos recuperáveis e inclusão do ICMS devido pela alíquota interestadual. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 4ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0182-04/16 - que julgou procedente em parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado em 17/12/2015 para exigir o débito de R\$198.391,51, relativo ao exercício de 2011, sob a acusação de:

“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.

TRATA-SE DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 13, §4., I, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.”

A Decisão julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, no valor de R\$182.612,89, diante das seguintes considerações:

VOTO

Inicialmente me posiciono em relação ao pedido formulado pelo autuado relacionado ao acolhimento da denominada “Defesa Complementar”.

Em verdade, a rigor, não se trata de uma defesa complementar, até porque o RPAF/BA, em seu Art. 23, fixa o prazo de 60 dias para o contribuinte efetuar impugnação do Auto de Infração, cuja matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez (§ 1º).

Na situação destes autos, quando da informação fiscal, e não de diligência conforme nominou o autuado, os autantes refizeram integralmente o demonstrativo da apuração do ICMS creditado a maior nas operações de entradas em transferências interestaduais, exercício de 2011, incluindo as operações abarcadas pelos CFOPs 1949 e 2949 (outras entradas de mercadorias) situação esta que resultou na diminuição do valor anteriormente autuado.

Registre-se que esta foi uma iniciativa dos próprios autantes, não suscitada pela defesa, e que resultou em novo demonstrativo de apuração do imposto creditado a mais. Portanto, ao meu entender, neste caso, deveria à época ter sido reaberto o prazo de defesa em 60 (sessenta) dias, e não simplesmente concedido o prazo inicial de 10 (dez) dias e, em um segundo momento, mais 20 (vinte) dias, perfazendo o total de 30 (trinta) dias, conforme consta à fl. 127.

Tendo em vista que em 29/04/16 a autuada protocolou novo pedido de prazo suplementar para manifestação acerca da intimação e, como não houve resposta, entendo que, neste caso, levando-se em consideração ao quanto consta no Art. 2º do RPAF/BA, especialmente em atendimento aos princípios da verdade material, do informalismo e da garantia da ampla defesa e, ainda, para que no futuro não se alegue cerceamento ao direito

de defesa, acolho a peça intitulada “Defesa Complementar”, a qual será analisada no bojo do presente voto.

Adentrando aos termos da Defesa, vejo que, inicialmente, o autuado suscita a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que a autuação foi feita com base na alíquota interna de 17% ao invés de 7% ou 12% por se tratarem de operações interestaduais.

Não assiste razão ao autuado. Ao se analisar o demonstrativo de apuração do ICMS creditado a mais, fls. 11 a 23, verifica-se que a exigência fiscal foi feita com base nas alíquotas interestaduais de 12% ou 7% a depender da origem das aquisições. O fato de constar no corpo do Auto de Infração a alíquota de 17% isto se reveste apenas de uma questão relacionada a exigência constante no sistema de lançamento e que em nada interfere no quantum do débito apurado, isto é, a título meramente exemplificativo, o valor de R\$12.881,41 referente a ocorrência com data em 31/01/2011, corresponde exatamente ao valor apurado no demonstrativo inicial constante a fl. 12. Portanto, não ocorreu qualquer interferência no lançamento o fato de constar no Auto de Infração a alíquota de 17%, razão pela qual não acolho a nulidade suscitada pela defesa.

Adentrando ao mérito da autuação, o argumento defensivo central está relacionado a apuração do valor da base de cálculo da entrada mais recente.

Antes de enfrentar os argumentos jurídicos trazidos pelo autuado a respeito desta questão, observo que o mesmo em relação a indicação dos valores relacionados a entrada mais recente, apresentou apenas um pequeno quadro argumentando, com base nele, que existem incongruências no lançamento.

Citou, a título de exemplo, o produto com o código 221966, citando que desde 10.01.2011 fora utilizado como VEMR aquela apurada em 17.11.2011. Ora, não é isto que se verifica. O VEMR utilizado pelos autuantes corresponde a 17.11.2010, o que é perfeitamente possível para uma saída ocorrida em 10.01.2011. Aliás, ainda em relação ao citado quadro apresentado pelo autuado, em nenhum dos exemplos trazidos pelo mesmo não foi apresentada sequer uma operação com data de entrada mais recente diferente da indicada pelos autuantes. Portanto, afasto este argumento defensivo.

Quanto aos demais argumentos de mérito trazidos pelo autuado, apesar de louvar e respeitar a tese defensiva, de início pontuo que não a acolho, na medida em que está em dissonância com a jurisprudência predominante neste Conselho de Fazenda. Registro, aliás, que a Decisão paradigma apresentada pelo autuado na sua peça de defesa complementar, Acórdão CJF nº 0054-12/16, se trata de uma decisão isolada, que não reflete os julgamentos realizados neste CONSEF, inclusive pela própria 2ª CJF, todos julgados procedentes pela Segunda Instância (Câmaras de Julgamento Fiscal) deste CONSEF, conforme os Acórdãos CJF nº 0247-12/15, 0056-11/16, 0045-11/16 e 0052-11/16.

Desta maneira, com a devida vênia, transcrevo abaixo, alguns julgados (votos) proferidos por este órgão julgador, os quais refletem o entendimento aqui predominante, e ao qual me associo, no bojo dos quais são enfrentados todos os argumentos jurídicos suscitados pela defesa, razão pela qual passam a integrar o presente voto:

[...]

Isto posto, como já anteriormente mencionado, acolho e comungo com o posicionamento externado pelos votos acima transcritos, não acolhendo, destarte, os argumentos defensivos.

Quanto ao pedido formulado pelo autuado para fim de exclusão da multa imposta, pontuo que por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal falece competência ao órgão julgador de primeira instância para tal desiderato.

Por fim, no tocante a reinvidicação dos patronos no sentido de que as futuras publicações sejam feitas exclusivamente em seus nomes, pontuo que nada impede que a Secretaria do CONSEF atenda a este pedido, entretanto, registro que as intimações relacionadas ao processo administrativo fiscal são regidas pelas normas inseridas no Art. 108 do RPAF/BA, portanto, acaso não atendido ao pleito do autuado, não pressupõe motivo de nulidade da intimação.

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, com o acolhimento da redução levada a efeito pelos autuantes que resultou na exigência na ordem de R\$182.612,89.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 173 a 182 dos autos, onde alega que o julgador do CONSEF deverá, obrigatoriamente, nortear suas decisões em observância estrita aos diversos princípios constitucionais que regem a atividade administrativa, em especial, o da legalidade objetiva.

Aduz que a autuação se encontra embasada na divergência apurada na composição da base de cálculo do ICMS devido nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos da mesma empresa, em razão da suposta inobservância, pelo recorrente, do procedimento de apuração instituído pela Instrução Normativa nº 52/2013.

Assim, antes de adentrar no mérito acerca da ilegalidade da Instrução Normativa, diz que convém relembrar que a mesma reflete um ato administrativo regulamentador, com o objetivo exclusivo de clarificar as normas já postas no ordenamento jurídico, do que cita doutrina e julgados do STF.

Aduz que, por ser um ato administrativo regulamentador da norma jurídica posta no ordenamento, qualquer instrução editada que extrapole, transborde e ignore os limites impostos pela lei, deverá sofrer o controle da legalidade pela autoridade competente, bem como todos os atos administrativos daí decorrentes.

Ressalta que restou consignado na ementa do Acórdão recorrido que o recorrente se utilizou de base de cálculo superior à legalmente prevista em operações de transferência interestadual entre estabelecimentos de sua titularidade. Contudo, aduz que para incorrer na infração consignada teria de realizar suas operações ao arrepio do art. 17, § 7º, I da Lei nº 7.014/96, a qual dispõe: “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Aduz que jamais deixou de observar tal determinação, a qual está diretamente associada ao conceito do valor da entrada, conforme voto divergente exarado pela Cons.^a Rosany Nunes de Mello Nascimento no Acórdão CJF nº 0092-11/14, o qual transcreve.

Destaca que a Lei nº 7.014/96 dispõe que a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais realizadas entre estabelecimentos da mesma titularidade corresponde ao valor constante do documento fiscal que acobertou a entrada anterior. E foi exatamente esta base de cálculo utilizada.

Assim, a autuação não encontra amparo no texto legal e sim na norma regulamentadora disposta na Instrução Normativa, a qual nada se conforma aos limites impostos pelas normas legais que regulamentam a matéria.

Registra que, de acordo com o quanto descrito no Auto de Infração, os autuantes, subsidiados na Instrução Normativa nº 52/2013, excluíram da última entrada o ICMS de origem, o PIS e COFINS, uma vez que os mesmos seriam recuperáveis. Na sequência, para encontrar a base de cálculo do imposto que entendiam correta, incluíram o ICMS a alíquota de origem.

Reitera que a Instrução Normativa não se presta a determinar base de cálculo do tributo em apreço, pois tal competência é exclusiva da Lei Complementar, conforme estabelecido no art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal.

Ressalta que o art. 13, §4º, inciso I da LC nº 87/96 determina “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, restando fácil o desalinhamento entre a Lei Complementar e a Instrução Normativa. Saliencia que a Lei Estadual nº 7.014/96 reproduz o texto na íntegra, em seu art. 17, §1º, I.

Assim, segundo o recorrente, a Instrução Normativa nº 52/2013 nitidamente extrapolou o seu campo de competência, visto que é vedado no ordenamento a edição de Instrução Normativa que estabeleça base de cálculo ou modifique base de cálculo já prevista em Lei Complementar.

Diz que ao manter a autuação, que constitui crédito fiscal subsidiado em norma regulamentadora, sem amparo de previsão legal expressa, a JJF ignorou o art. 2º do RPAF, o que configura a negativa do controle de legalidade do ato administrativo pela autoridade fiscal competente, em flagrante violação do Princípio da Legalidade Objetiva, previsto pelo art. 2º do RPAF, o que torna o lançamento do crédito nulo de pleno direito, bem como invalida a decisão que o manteve.

Em seguida, o recorrente passa a alegar da necessidade de aplicação do art. 137, b, II do RPAF, pois, além de demonstrar à sociedade que a Instrução Normativa nº 52/2013 configura ato administrativo ilegal, indicou a alteração de posicionamento das Câmaras de Julgamento do CONSEF, juntando inclusive o Acórdão CJF nº 0054-12/16 que, por decisão unânime, proveu o Recurso Voluntário para desconstituir a Instrução Normativa, conforme excerto que transcreve.

Aduz que, apesar da JJF afirmar que tal precedente reflete um caso isolado e divergente do entendimento majoritário do CONSEF, não é o que se observa da mera análise dos Acórdãos

proferidos pelas Câmaras de Julgamento e evocados no voto da Decisão recorrida, pois, não obstante a força desta decisão reconhecendo a ilegalidade da Instrução Normativa, verifica-se que as decisões proferidas nos Acórdãos CJF nº 0092-11/14 e CJF nº 0138-11/14 não foram unânimes.

Assim, sendo a questão em discussão de cunho eminentemente jurídico e havendo crescentes questionamentos dentro do próprio CONSEF acerca da legalidade da IN 52/2013, de rigor que o relator, caso não perfile do entendimento expressado pelo Acórdão CJF nº 0054-12/16, aplique o quanto disposto pelo inciso I, “b”, art. 137 do RPAF, ou seja, solicite a emissão de parecer da Procuradoria Geral do Estado, quando se tratar de questão eminentemente jurídica, visando, sobretudo, o resguardo do Princípio da Legalidade e da Segurança Jurídica.

Por fim, pugna pelo provimento do Recurso Voluntário.

Às fls. 199 dos autos, na Pauta Suplementar da 2ª CJF de 27/04/2017, considerando as razões recursais e a decisão no Agravo de Instrumento (processo nº 0017564-89.2014.8.05.0000), na qual o Juiz da causa afirmou que “... a Instrução Normativa nº 52/2013 (...) aparentemente constitui afronta ao preceito constitucional cuja previsão dispõe que apenas por Lei Complementar se pode estabelecer normas disciplinadoras acerca da matéria”, o PAF foi convertido em diligência à PGE/PROFIS para que emitisse parecer jurídico sistêmico esclarecendo qual o entendimento a respeito do presente lançamento de ofício, quanto às operações oriundas de Centro de Distribuição, à inteligência do art. 14, §4º, I e II, da LC 87/96.

Às fls. 204/205 dos autos, consta Parecer PGE/PROFIS, subscrito pela Procuradora Leila Von Söhsten Ramalho, o qual consigna que:

[...]

Como se depreende do breve relato supra, o CONSEF motiva o seu pedido de diligência na existência de posicionamento divergente, contrário à autuação, por parte do Tribunal de Justiça local.

De se notar, contudo, ter havido, de quando suscitada a diligência até agora, notável e importante modificação em tal panorama jurisprudencial, visto que a última e mais recente decisão proferida pelo TJ/BA, numa completa reviravolta do posicionamento até então adotado por aquela Casa, filiou-se, indiscutivelmente, à tese sustentada na autuação.

Faz-se, aqui, referência ao Acórdão proferido nos autos nº 0553866-57.2014.8.05.0001, que, dando provimento à apelação interposta pela Fazenda Estadual, restou assim vazado, verbis:

[...]

“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 custo 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”

O advento do aresto supracitado, representando o atual e recentíssimo entendimento do TJ a respeito do tema, além de demonstrar que tal questão ainda não pode ser reputada como jurisprudencialmente pacificada, logra evidenciar, segundo se nos afigura, a razoabilidade e sustentabilidade jurídica da autuação, a militar pela sua manutenção.

Às fls. 206/207 dos autos, consta Despacho PGE/PROFIS, subscrito pela Procuradora Assistente Dr.^a Rosana Maciel Bittencourt Passos, acompanhando o pronunciamento da Dr.^a Leila Von Söhsten Ramalho, ressaltando que o entendimento externado já mereceu, precedentemente, a chancela do Procurador Chefe, nos autos do Processo nº PGE 2016.337499-0, representando, por conseguinte, a orientação da PGE acerca da exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

No que diz respeito às operações realizadas por centro de distribuição, a douta Procuradora diz que a orientação da PGE/PROFIS também já se encontra pacificada no sentido de que a base de cálculo deve ser apurada segundo o critério previsto no art. 13, §4º, inc. II da Lei Complementar nº

87/96, isto é: o custo da mercadoria produzida, quando se tratarem de transferências de mercadorias produzidas pela própria empresa autuada.

Destaca que tal orientação encontra suporte na decisão do STJ nos autos do RESP nº 1.109.298-RS, quando se entendeu que, inexistindo alteração de titularidade das mercadorias nas transferências entre o estabelecimento fabril e o centro de distribuição, este não seria mais do que um apêndice do parque industrial, sujeito, portanto, à mesma disciplina legal, no que se refere à apuração do ICMS.

Tratando-se, contrariamente, das transferências de mercadorias adquiridas de terceiros para revenda, o tratamento tributário a ser conferido a tais operações deve seguir o critério contido no inciso I, do mesmo §4º, art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que toma o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria como base de cálculo do ICMS.

Isto porque há, no caso, efetiva circulação jurídica das mercadorias entre o terceiro e o centro de distribuição, deixando este último de figurar apenas como uma *longa manus* do estabelecimento produtor, para desenvolver atividade de cunho eminentemente mercantil, no que se refere a tais operações envolvendo mercadorias produzidas por terceiros e adquiridas para revenda.

Às fls. 209 dos autos, na pauta suplementar da 1ª CJF de 30/11/2018, considerando que recentemente a 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, exarou Decisão, da lavra da Meritíssima Dra. Juíza Maria Verônica Moreira Ramiro, datada de 05 de setembro de 2018, reconhecendo a irretroatividade da Instrução Normativa nº 52/2013, para o caso dos autos, que lastreou a lavratura do AI 206891.0054/14-2, e declarou insubsistente a cobrança do ICMS nela contida, por afronta aos arts. 144 e 146 do CTN, o PAF foi encaminhado à PGE/PROFIS, nos termos previstos no art. 137, II do RPAF, para emissão de parecer jurídico no sentido de:

1. No caso presente, em que o lançamento de ofício, inclusive os cálculos para a apuração da base de cálculo nele consignada, decorreu da regra contida no art. 13, §4, I, LC 87/96, porém, uma vez comprovado tratar-se de transferência de produtos fabricados pela própria empresa, deve-se aplicar a regra contida no art. 13, §4, II, LC 87/96?
2. Nesta situação, é cabível diligência fiscal para a real apuração da base de cálculo e a devida adequação do lançamento no próprio Auto de Infração?
3. No caso da regra prevista no art. 13, §4, I, LC 87/96, ou seja, transferências de mercadorias adquiridas de terceiros para revenda, a Instrução Normativa nº 52/2013 apenas se aplica a fatos geradores posteriores à sua publicação, conforme firmado na sentença judicial?
4. A exigência decorrente da exclusão do PIS e COFINS do valor da entrada mais recente, inerente aos fatos geradores precedentes à Instrução Normativa nº 52/2013, torna-se insubsistente ou é cabível a exigência do imposto com a dispensa da multa, nos termos previstos no art. 100 do CTN?

À fl. 212 dos autos, em resposta ao solicitado, consta que não foi identificada a decisão judicial, sendo solicitado junto ao CONSEF a identificação da decisão judicial concernente à consulta formulada, eis que, conforme cópia às fls. 213 a 216 dos autos, a decisão judicial da Exma. Dra. Maria Verônica Moreira Ramiro, datada de 05 de setembro de 2018, não se refere ao AI nº 206891.0054/14-2, do que concluiu não corresponder à decisão paradigma, citada pelo CONSEF.

Às fls. 218/219 dos autos, considerando a falha na identificação do número do Auto de Infração na solicitação da diligência, às fls. 209 dos autos, assim como a juntada da cópia da decisão judicial (fls. 213 a 216v), como também que, recentemente, Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça da Bahia exarou Decisão, de relatoria do Des. Baltazar Miranda Saraiva, datada de 30 de abril de 2019, NEGANDO PROVIMENTO à Apelação Anulatória de Débito Fiscal de nº 0513561-60.2016.8.05.0001, relativa à base de cálculo de ICMS na transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para determinar que o “VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DEVE SER CALCULADO COM A EXCLUSÃO DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. SUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 206891.0019/13-4”, mantendo a sentença vergastada em todos os seus termos, o

PAF foi encaminhado à PGE/PROFIS, nos termos previstos no art. 137, II, do RPAF, para emissão de parecer jurídico conclusivo sobre a matéria do Auto de Infração, diante das considerações acima, inclusive por se tratar, o presente caso, de exação decorrente da exclusão do PIS e COFINS do valor da entrada mais recente, *inerente aos fatos geradores precedentes* à Instrução Normativa nº 52/2013.

Às fls. 223 a 232 dos autos, consta Parecer PROFIS-NCA-JAM Nº 32/19, subscrito pelo Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, no qual, após tecer considerações sobre o ordenamento jurídico para fixar a base de cálculo do imposto; da justa distribuição das receitas entre os Estados de origem e de destino da mercadoria, em decorrência da não cumulatividade própria do ICMS, dispõe que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa, do que cita conceitos do Direito Empresarial/Comercial/Societário, com suporte nos arts. 109 e 110 do CTN, para concluir que o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, na hipótese em exame, é a de custo de aquisição do estoque que está sendo transferido.

Salienta que, como definido na legislação competente, o Pronunciamento Técnico CPC 16, no custo de aquisição de estoque devem ser excluídos os tributos recuperáveis, que no caso concreto são o ICMS, PIS e COFINS.

Destaca que a eventual integração do valor do ICMS, PIS e COFINS na base de cálculo prevista no art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96, traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre parcelas que não lhes pertencem, mas sim ao ente público estatal, desconfigurando o quanto previsto nos institutos do direito privado.

Assim, segundo o Parecer PGE/PROFIS, neste sentido, a Instrução Normativa nº 52/13 nada inovou, não tendo criado base de cálculo nova – o que de resto lhe seria vedado, a teor do que dispõe o art. 97 do CTN, mas apenas explicitou, em norma procedimental interna dirigida à Fiscalização Tributária, o exato sentido, conteúdo e alcance da citada norma complementar nacional, a apontar para a necessária exclusão das parcelas relativas ao ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo do ICMS devido nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Ou seja, o entendimento defendido pelo Fisco é ínsito à própria Lei Complementar nº 87/96, dela decorrendo diretamente.

Assim, nessa linha, não seria o caso de discussão da aplicação retroativa ou não da IN nº 52/13, mas, efetivamente, da legalidade da utilização do conceito técnico de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, para fins de exclusão dos tributos recuperáveis da base de cálculo do ICMS.

Logo, não procede o argumento de que a Instrução Normativa nº 52/13 seria inaplicável ao presente caso, por ser posterior aos fatos geradores objeto da autuação, sob pena de configurar violação ao princípio da irretroatividade da norma tributária, eis que, conforme já demonstrado, a formação da base de cálculo a que está a empresa submetida, para apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, não decorre da Instrução Normativa nº 52/13.

A obrigação tributária tem espeque na própria LC 87/96 e na Lei nº 7.014/96, tendo a citada Instrução Normativa nº 52/13 apenas positivado, em norma procedimental interna, o único conceito possível de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Assim, entende não ter havido qualquer inovação pela referida Instrução Normativa nº 52/13, o que afasta a alegação de que violaria o princípio da irretroatividade, se aplicada aos fatos geradores objeto da autuação.

Aduz que tal entendimento já foi acolhido pelo egrégio TJBA quando do julgamento da Apelação 0553866-57.2014.8.05.0001, no qual pela 2ª Câmara Cível, sob relatoria do eminente Des. Jatahy Júnior, concluiu 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 comercial, não representando um custo real a ser arcado pelo contribuinte.”

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância inerente ao Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, em razão da base impositiva utilizada na transferência interestadual entre filiais não corresponder à entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96.

O núcleo da tese recursal é da ilegalidade da Instrução Normativa nº 52/2013, a qual se fundamentou os autuantes para excluam da última entrada o ICMS de origem, o PIS e COFINS, pois tal ato não se presta a determinar base de cálculo do tributo em apreço, cuja competência é exclusiva da Lei Complementar, como estabelece o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal e foi previsto no art. 13, §4º, inciso I da LC nº 87/96, cujo texto foi reproduzido no art. 17, §1º, I da Lei nº 7.014/96, que determina “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Da análise dos autos, verifica-se que as mercadorias, objeto da ação fiscal, estão sujeitas ao regime normal de tributação e foi considerado o valor da operação da entrada mais recente, cuja diferença apurada na base de cálculo, que ensejou o estorno do crédito ora exigido, decorre do entendimento das autoridades fiscais de que, da entrada mais recente, devem excluir os valores relativos de PIS, COFINS e ICMS, indevidamente mantidos nos preços unitários das mercadorias, por se tratarem de tributos recuperáveis.

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

Sendo assim, por ter sujeito passivo apenas se insurgido quanto à exclusão de tais rubricas, se conclui que as mercadorias transferidas, ora em análise, foram adquiridas junto a terceiros pelo estabelecimento remetente e, posteriormente, transferidas ao estabelecimento autuado (aquisição a pessoas jurídicas com CNPJ diversos dos estabelecimentos remetentes e autuado). Logo, correta a aplicação do art. 13, § 4º, inciso I da LC nº 87/96, ou seja, *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, conforme foi procedido no levantamento fiscal, fato sequer questionado.

Assim, a questão a ser decidida consiste em saber, conforme estabelecido na legislação, se o COFINS, PIS e ICMS integram às parcelas que compõem *o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, para efeito de apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais*.

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

Há de se registrar que a *interpretação literal* da norma contida no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, a qual estipula que na saída de mercadoria industrializada por terceiros para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor *correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, implica em desconsiderar qualquer despesa recuperável, por não configurar a composição do valor da entrada mais recente, pois, repise-se, são despesas recuperáveis.

Assim, por razões óbvias, os valores recuperáveis não devem compor do *valor correspondente à*

entrada mais recente da mercadoria.

Logo, não visualizo nenhuma mácula ao lançamento, pois o método utilizado para encontrar o *valor correspondente à entrada mais recente*, tem amparo numa *intelecção* da norma que dispõe sobre a base de cálculo nestes casos, inerente ao *custo de aquisição*, cuja autuação tem como fundamento a ofensa ao regramento acima citado, tendo o Estado da Bahia suportado o crédito fiscal, considerado em parte indevido, diante da exacerbação da base de cálculo do imposto, cujo valor impositivo, no caso específico de transferência interestadual, é matéria reservada à Lei Complementar, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação, em homenagem e respeito ao pacto federativo firmado no art. 18 da Constituição Federal.

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

Em consequência, em razão de *intelecção* de que *entrada mais recente da mercadoria* equivale ao “custo de aquisição” para os estabelecimentos atacadista (assim como a LC prevê o “custo primário de produção” para os estabelecimentos industriais), quando das transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, torna-se inócua a alegação sobre a ilegalidade e inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 52/2013, visto que não se trata da análise desta orientação, mas, sim, do próprio dispositivo insito no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, o que denota que a Instrução Normativa nº 52/2013 em nada inovou.

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

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

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

[...]

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

Portanto, diante de tais considerações, por razões óbvias, os valores recuperáveis não devem compor do *valor da entrada mais recente da mercadoria*, visto que:

- i) Os valores relativos a PIS, COFINS e ICMS não dizem respeito à operação das transferências, mas, sim, à *aquisição do estabelecimento remetente ao industrial*, parâmetro para apuração do *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria para quantificação da base de cálculo legal* na operação interestadual das transferências.
- ii) Como dito acima, os valores relativos a PIS, COFINS e ICMS excluídos, por serem recuperáveis,

não dizem respeito à operação de transferência, mas, às operações de aquisições anteriores junto aos fornecedores pelo estabelecimento que posteriormente realizou as transferências, em cujas notas de aquisições junto aos fabricantes tiveram destaques de tais rubricas (PIS, COFINS e ICMS).

iii) A Lei Complementar nº 87/96, ao determinar o valor *correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, implica desconsiderar qualquer despesa recuperável, por não configurar, efetivamente, da composição do valor da entrada mais recente.

iv) O TJ/BA, como vimos, não se limita só a validar o uso da Instrução Normativa nº 52/2013, mas, sim, também sua aplicação retroativa do que dispõe a Instrução Normativa nº 052/2013.

Do exposto, com anuência da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para divergir do entendimento do i. Relator.

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

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

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

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

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

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

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

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

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

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

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

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

dúvida, há de ser considerada como norma de cunho instrutivo, não lhe sendo possível alterar a base de cálculo do ICMS.

Esse tem sido o entendimento do nosso Tribunal Estadual, que em sentença proferida no processo 0524431-38.2014.8.05.0001, jurisprudência trazida pelo recorrente, explica o que segue:

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

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

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

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

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

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

RECURSO DE APELAÇÃO IMPROVIDO.

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

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

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

Superada essa questão, outro ponto trazido pelo contribuinte merece ser analisado.

Em que pese o i. Procurador tenha opinado que a Instrução Normativa é uma mera instrução aos servidores públicos, inexistindo retroatividade ou não, num ponto concordamos: a IN é uma instrução aos servidores públicos. Todavia não foi este o tratamento dado pelo Fisco na questão em apreço, como restou demonstrado.

A fiscalização, através da Instrução Normativa supramencionada, inovou ao alterar a forma de apuração da base de cálculo do imposto. Medida ilegal, uma vez que não tem competência para tal. Assim, a retroatividade é cabível por uma questão de justiça fiscal e segurança jurídica.

Ademais, pontua o recorrente que parte dos períodos fiscalizados (2011) são anteriores a publicação da Instrução Normativa nº 52/2013, que se deu em 18/10/2013. Concordo com o sujeito passivo de que os efeitos da mesma só poderiam ser aplicados pelo Fisco a partir da data de sua publicação, não sendo *ex tunc* os seus efeitos.

Assim, por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0046/15-8**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$182.612,89**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, José Rosivaldo Evangelista Rios, Carlos Antonio Borges Cohim Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAUJO – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS