

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.3019/16-0  
**RECORRENTE** - UNILEVER BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0079-01/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/03/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0361-11/19

**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. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata, o presente processo, de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em face da decisão proferida pela 1ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 14.07.2016, dado ciência em 21.07.2016, no valor original de R\$4.124.205,42, referente a fatos geradores no período de Janeiro de 2011 a Setembro de 2015, pelo cometimento da seguinte infração:

*Infração 01 – 01.02.23*

*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.*

Após analisar o Auto de Infração e seus anexos, a peça defensiva apresentada pela autuada, em 14.09.2016, fls. 63 a 89, e a Informação Fiscal apresentada pelos autuantes, em 02.12.2016, fls. 230 a 246, a 1ª JJF assim se pronunciou:

*Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, tributadas pela alíquota de 7%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pelas alíquotas internas e interestaduais, a depender do Estado de origem das mercadorias.*

*A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para filiais localizadas 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 inclusão da carga de 7%, incidente nas operações de remessa, em transferência, entre SP e a BA. Considerou 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.*

*O contribuinte, preliminarmente, requer o cancelamento do Auto de Infração, por ser improcedente a sua premissa de direito e/ou por ser nulo, permeado de equívocos materiais; e de forma sempre subsidiária ao item anterior, o cancelamento da multa e dos juros de mora, e da correção monetária, que integram o lançamento, em razão do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, anexando diversas decisões administrativas, com eficácia normativa, que corroboram inteiramente as razões de defesa; cancelamento da multa punitiva; baixa dos autos em diligência para que a Fiscalização readequé os lançamentos, expurgando do valor cobrado o ICMS, juros e multas relativos às transferências cujas operações mais recentes sejam incorretas por incompatíveis com os próprios demonstrativos fiscais, nos termos do tópico “5” da defesa; baixa em diligência do feito, para que se apure se a Impugnante calculou ou não os créditos de ICMS em questão com base no “valor da entrada mais recente” de cada produto no estabelecimento remetente, assim entendido o “valor*

*pago” nas respectivas aquisições efetuadas pelo centro de distribuição remetente situado em outro Estado.*

*Pede “licença” para externar o seu entendimento de que autuação como essa em esfera administrativa sujeitará o Estado da Bahia a encargos sucumbenciais significativos por ocasião de cancelamentos obtidos judicialmente pelos contribuintes.*

*Pede ainda que todas as intimações referentes ao feito sejam remetidas no endereço dos seus advogados (Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3.477, 16º Andar, CEP 04538-133, Bairro Itaim Bibi, São Paulo/SP), em nome de Abel Simão Amaro (OAB/SP nº 69.289) e Filipe Carra Richter (OAB/SP nº 234.393), pena de nulidade do ato de comunicação.*

*Indefiro o pedido de diligência, por não haver no processo questão de fato a ser dirimida. A sistemática de cálculo adotada pela impugnante nas operações de transferência preservou a contribuições PIS e COFINS na composição da base de cálculo do ICMS. Por sua vez os autuantes retiram essas parcelas no computo na base imponível por ocasião das saídas em transferência de mercadorias do CD (Centro de Distribuição) com destino a suas filiais na Bahia. Isso somente ocorreu quando esses tributos eram apurados na sistemática de tributação plurifásica, via sistema de créditos, nas entradas, e débitos, nas saídas. As duas metodologias de cálculo estão postas no processo, restando decidir, no mérito, qual a que deve prevalecer.*

*Quanto às operações para as quais o autuado apresentou a ocorrência de inconsistências materiais, a alegação não procede, uma vez que foram consideradas as datas das entradas mais recentes, no estabelecimento remetente para a Bahia. Na hipótese de ocorrência de varias entrada na filial situada em outro Estado da Federação, na mesma data, foi apurado o maior valor dessas operações, mais benéfica ao contribuinte.*

*Quando ao pedido para que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhadas para endereço que indica, de certo que não existe óbice para o seu cumprimento. No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.*

*Em face de tais pressupostos, rejoito o pedido de nulidade solicitado pelo contribuinte autuado, uma vez que não houve, em absoluto, qualquer ofensa ao conjunto de princípios que informam a garantia aos direitos do contribuinte, na apuração da verdade tributária. O Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF/BA, Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.*

*Corrobora tal entendimento o fato de que os demonstrativos fiscais que servem de suporte às exigências indicarem com clareza as infrações destacadas pela fiscalização e discriminação de cada operação, objeto da exigência tributária, possibilitando ao autuado suas razões, da foram e com os elementos que dispunha e entenda necessários à sua defesa.*

*No mérito, a questão que se apresenta neste processo é a 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 a dimensão 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.*

*Entendo que esta regra se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado 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 será levado ao conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.*

*O valor correspondente à entrada mais recente é coincidente com o conceito de "custo comercial", posto que este foi o valor desembolsado pelo empresário para adquirir as mercadorias que serão destinadas à posterior revenda. Todavia, os impostos recuperáveis são excluídos desse valor - custo, em razão de serem ativos de natureza distinta, constituindo créditos a serem compensados com os débitos das operações subsequentes. Portanto, insubstinentes os argumentos empresariais quanto afirmou que o conceito relacionada ao valor da entrada mais recente nada tem haver com o conceito de custo, que seria somente aplicável nas hipóteses de operações realizadas em estabelecimentos industriais, posto que o conceito de custo estaria atrelado à atividade fabril.*

*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 aquisição nas operações 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%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, §4, I da LC 87/96 “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” 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.*

*Em conclusão: o contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado na unidade federada de origem, relativo a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais), gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito. Não há como se acatar a nulidade suscitada na peça de defesa ou se acolher os argumentos de mérito do contribuinte, em especial, considerando as disposições contidas na IN nº 52/13.*

*Por fim as decisões judiciais e administrativas invocadas pelo contribuinte não são vinculantes para o Estado da Bahia, e não afastam a possibilidade do ente tributante (no, caso, a Bahia), desenvolver e aplicar interpretação distinta daquelas formuladas em outras instâncias de julgamento. É o que vem ocorrendo no âmbito do CONSEF, de forma majoritária, em diversas decisões exaradas pelas Juntas a Câmaras, a exemplo dos Acórdãos 0138-11/14, 0092-11/14 e 0112-01/13, que vem aplicando, a casos idênticos ao relatado nestes autos, a interpretação contida na Instrução Normativa 52/2013, pela exclusão do tributos recuperáveis da composição da base de cálculo de transferência.*

*Convém observar ainda que a citada Instrução Normativa, mesmo tendo sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores do presente Auto de Infração, é uma norma interpretativa, retroagindo as suas disposições, conforme prescreve o art. 106, inc. I, do CTN (Código Tributário Nacional). Não há, portanto, falar em cancelamento de multa punitiva, juros e correções correspondentes, relativamente aos fatos geradores, até a data da aludida Instrução, como reclamou o autuado.*

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

Cientificada da decisão acima proferida, tempestivamente, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 28.07.2017, fls. 268 a 287, onde volta a pugnar pela nulidade da autuação, pelas razões que apresenta e que passo a analisar.

Após referenciar a tempestividade da sua peça recursal, a Recorrente passa a analisar o que denomina de fatos onde faz menção à redação apresentada na autuação tecendo considerações de relação ao enquadramento legal dado pelos autuantes.

Afirma, a Recorrente, haver demonstrado, no decorrer do processo administrativo, diversas inconsistências entre as datas de saída de produto e do VEMR utilizado, destacando que em alguns casos, o Fisco considerou como entradas “mais recentes”, operações ocorridas vários meses antes da saída tributada, fatos não considerados pela Junta Julgadora, sob a alegação de não procederem “uma vez que foram consideradas as datas das entradas mais recentes, no estabelecimento remetente para a Bahia. Na hipótese de ocorrência de várias entradas na filial

situada em outro Estado da Federação, na mesma data, foi apurado o maior valor dessas operações, mais benéfica ao contribuinte”.

Reafirma não haver, a Junta Julgadora, analisado as provas acostadas ao processo que comprovam as inconsistências das datas “das últimas entradas” o que inquia de irregularidade o julgamento proferido, desde quando, **não foram consideradas as datas das entradas mais recentes**.

Reitera a sua discordância com o julgamento proferido, informando que suas argumentações têm como base os pontos abaixo destacados:

- a) *O v. Acórdão deve ser anulado, uma vez que deixou de apreciar as provas apresentadas pela Recorrente, bem como indeferiu o pedido de realização de diligência, em afronta aos princípios da verdade material e da ampla defesa;*
- b) *Dante das inconsistências do presente lançamento, devidamente comprovada nos autos, requer seja decretada a nulidade do lançamento, ou no mínimo, a conversão do julgamento em diligência;*
- c) *O inciso I, §4º do artigo 13 da Lei Kandir dispõe que a base de cálculo do ICMS é o valor correspondente à entrada mais recente do estoque. Não se menciona “custo” da mercadoria. Assim, a i. Fiscalização extrapolou a legislação ao determinar a exclusão dos tributos recuperáveis da base de cálculo do ICMS;*
- d) *A i. Fiscalização também extrapolou a legislação ao utilizar o item 11 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”) nº 16, relativos a estoques, para fundamentar o auto de infração. Os pronunciamentos contábeis, a lei societária e mesmo a legislação do IRPJ/CSLL não são relevantes para o estabelecimento dessa base de cálculo, conforme, aliás, já decidiu a jurisprudência deste e. CONSEF, e consoante vem sendo reiterado de maneira pacífica pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia;*
- e) *Não é cabível a retroatividade da Instrução Normativa nº 52/2013, uma vez que não se trata de norma interpretativa apenas. Ao contrário do que afirma o v. Acórdão recorrido, essa orientação é flagrantemente ilegal, inovando o ordenamento jurídico de maneira ilícita. Isso é reconhecido pela jurisprudência deste CONSEF e do e. Tribunal de Justiça da Bahia, conforme será melhor explicitado. Além disso, é de rigor o afastamento das multas relativas a períodos anteriores a essa Instrução Normativa com base no artigo 100 do Código Tributário Nacional (“CTN”), ainda que se a repute meramente interpretativa, coisa que ela certamente não é.*

Em sequência, a Recorrente apresenta a sua visão do que deveria levar à **REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO**, onde estende sua pretensão de nulidade ao Auto de Infração, destacando a recusa de atendimento ao seu pedido de diligência, conforme texto do julgamento DNA decisão de piso, que transcreveu:

*“Indefiro o pedido de diligência, por não haver no processo questão de fato a ser dirimida. A sistemática de cálculo adotada pela impugnante nas operações de transferência preservou a contribuições PIS e COFINS na composição da base de cálculo do ICMS. Por sua vez os autuantes retiram essas parcelas no computo na base imponível por ocasião das saídas em transferência de mercadorias do CD (Centro de Distribuição) com destino a suas filiais na Bahia. Isso somente ocorreu quando esses tributos eram apurados na sistemática de tributação plurifísica, via sistema de créditos, nas entradas, e débitos, nas saídas. As duas metodologias de cálculo estão postas no processo, restando decidir, no mérito, qual a que deve prevalecer.*

*Quanto às operações para as quais o autuado apresentou a ocorrência de inconsistências materiais, a alegação não procede, uma vez que foram consideradas as datas das entradas mais recentes, no estabelecimento remetente para a Bahia. Na hipótese de ocorrência de variação de entrada na filial situada em outro Estado da Federação, na mesma data, foi apurado o maior valor dessas operações, mais benéfica ao contribuinte.”*

Critica o fato de não haver o acórdão abordado as inconsistências levantadas, restringindo-se a analisar a sistemática da base de cálculo, por considerar as mesmas como questão subsidiária.

Como prova do que afirma, apresenta exemplos, com base nos dados apresentados pelos autuantes, onde afirma demonstrar tais inconsistências, o que põe em descrédito os ditos levantamentos efetuados, como abaixo apresentado:

CNPJ Remetente	Data Transf.	Data VEMR	CNPJ	Nota Fiscal	UF	CFOP	Item	UNI	QTDE	Vl Produto	Desconto	BC	Aliq.	ICMS	PIS*	COFINS*
Aliq PIS	Aliq COFINS						A	B	C	D	E	F = D * E	G * Aliq	H * Aliq		
<b>Tributação do PIS e COFINS</b>																
<b>COD ITEM 116277 SUAVE CO CERAM FORCA BRILHO 12X350ML</b>																
<b>MÊS TRANSFERÊNCIA 6</b>																
61068276030780	17/06/2014	20/05/2014		311.204		1102	005	CX	840,00	11.071,23	0,00	5.314,19	25%	1.328,55	0,00	0,00
0,00%	0,00%															
<b>ANO TRANSFERÊNCIA 2015</b>																
<b>MÊS TRANSFERÊNCIA 6</b>																
61068276030780	12/06/2015	28/04/2015		394.082		1102	004	CX	230,00	3.151,00	0,00	1.512,48	25%	378,12	0,00	0,00
0,00%	0,00%															

E,

CNPJ Remetente	Data Transf.	Data VEMR	CNPJ	Nota Fiscal	UF	CFOP	Item	UNI	QTDE	Vl Produto	Desconto	BC	Aliq.	ICMS	PIS*	COFINS*
Aliq PIS	Aliq COFINS						A	B	C	D	E	F = D * E	G * Aliq	H * Aliq		
<b>Tributação do PIS e COFINS</b>																
<b>COD ITEM 126055 OMO MULTIACAO DT PO POLYBAG 4X4KG</b>																
<b>MÊS TRANSFERÊNCIA 4</b>																
61068276030780	11/04/2015	08/04/2015		390.620		1102	002	CX	966,00	53.023,73	0,00	53.023,74	18%	9.544,27	874,89	4.029,80
1,65%	7,60%															
61068276030780	13/04/2015	08/04/2015		390.620		1102	002	CX	966,00	53.023,73	0,00	53.023,74	18%	9.544,27	874,89	4.029,80
1,65%	7,60%															
<b>MÊS TRANSFERÊNCIA 5</b>																
61068276000791	29/05/2015	19/10/2014		355.913		2102	001	CX	210,00	7.616,70	0,00	7.616,69	7%	533,17	125,68	578,87
1,65%	7,60%															

Afirma que estes são apenas dois exemplos dos vários apontados no levantamento que serviu de base para a autuação e que simplesmente não foram considerados no acórdão ora combatido pela Junta Julgadora.

Diante do que acima apresenta, a Recorrente, textualmente afirma:

*Essas incorreções põem em cheque o zelo e confiabilidade do método utilizado para lançar os valores e detectar as operações passíveis de autuação, mesmo que se admita a tese jurídica (inadmissível) que embasa o trabalho fiscal. Se não ensejarem a nulidade do Auto de Infração, deverão haver ajustes e minoração do quantum, com verificação irrestrita de todas as operações, coisa que é impossível ao contribuinte, diante da quantidade de itens e operações considerados, de um lado, e porque o lançamento é competência fiscal e indelegável, de outro.*

*Essas inconsistências retiram a validade do racional empregado pela I. Fiscalização, sendo que a constatação e demonstração, um a um, dos equívocos fiscais, equivaleria a transferir à autuada a obrigação de realizar o lançamento, o que é vedado pelo próprio Código Tributário Nacional.*

Como suporte para o que acima descreveu, transcreve o que está disposto no CTN no artigo 7º, abaixo reproduzido:

*“Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.”*

Reafirma que o lançamento deve ser considerado nulo, ou, no mínimo, refeito diante das inconsistências apresentadas, não cabendo ao contribuinte efetuar lançamento, à luz do que dispõe o CTN no artigo 142, abaixo transcrito:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Invoca, em seu favor, a Recorrente, o que dispõe o RPAF/BAHIA no seu artigo 18, abaixo transcrito:

*“Art. 18 - São nulos:*

*(...)*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”*

Diante do acima apresentado, a Recorrente, pede a aplicação do que dispõem os artigos abaixo, do mesmo RPAF:

*“Art. 20 - A nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato.”*

*“Art. 21 - A autoridade que decretar a nulidade deverá mencionar os atos atingidos, determinando ou recomendando, se for o caso, a repetição dos atos, a salvo de falhas.”*

Ainda com base no RPAF, para sustentação do que pretende, transcreve o artigo 4º, que afirma não ter sido atendido no processo fiscalizatório:

*“§ 4º O Auto de Infração far-se-á acompanhar: (...) II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido.”*

Como prova do reconhecimento pelo CONSEF do quanto arguido, a Recorrente, transcreve julgados que, afirma, atende ao quanto pretende, como abaixo:

*“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0213-12/14 EMENTA: ICMS. 1. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS SOLICITADOS MEDIANTE INTIMAÇÃO. MULTAS. 2. EMBARAÇO À AÇÃO FISCAL. MULTA. 3. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. MULTA. NULIDADE. NOVA DECISÃO. EIVADA DE VÍCIOS. Anulada a Decisão recorrida cuja determinação da exigência fiscal está eivada de dúvida. De ofício, decretada a Nulidade sob os princípios da verdade material e da ampla defesa, devendo o presente PAF retornar à Primeira Instância de julgamento para que sejam sanados os vícios apontados. PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário. Decisão unânime.”*

*“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0064-11/09 EMENTA: ICMS. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE APRECIAÇÃO DE ARGUMENTOS/PEDIDO DEFENSIVOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. A Decisão de Primeira Instância que deixa de apreciar pedido de diligência fiscal e perícia técnica é nula, por cerceamento do direito de defesa do autuado. Devolvam-se os autos à Junta de Julgamento Fiscal para proferir nova Decisão. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.”*

*“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0062-12/04 EMENTA: ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. DECISÃO FUNDAMENTADA EM PROVAS NÃO EXISTENTES NOS AUTOS. Afronta ao princípio da verdade material, pois inexistem nos autos as provas em que se fundamenta a acusação fiscal e, por via de consequência, a declaração de procedência do lançamento contida na Decisão recorrida. Nulidade fundamentada no art. 18, incisos III e IV-a, do RPAF/99. Recurso PROVIDO. Vencido o voto do Relator em relação aos itens 1 e 2. Decisão por maioria.”*

*“3a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0129-13/12 EMENTA: ICMS. NULIDADE DE DECISÃO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. RETORNO À PRIMEIRA INSTÂNCIA. É atribuição do órgão de Primeira Instância determinar as providências saneadoras necessárias à apreciação da imputação. Devolvam-se os autos ao órgão prolator da Decisão reformada para que sejam tomadas as providências relativas à garantia de ampla defesa do sujeito passivo, inclusive com a reabertura do seu prazo de impugnação. Recurso Voluntário PROVIDO. Decisão unânime.”*

Afirma, a Recorrente, que a Junta Julgadora, ao não atender ao seu pedido de diligência para comprovar as inconsistências apresentadas, em realidade, cerceou o seu direito de defesa, o que inquia de nulidade o julgamento.

Encerrando a análise sobre as inconsistências apresentadas no levantamento efetuado pelos autuantes e a sua pretensão de nulidade do Auto de Infração, assim como do julgamento proferido pela 1ª JJF, a Recorrente, adentra ao que denomina **“ENTENDIMENTO JURÍDICO EQUIVOCADO DA I. FISCALIZAÇÃO EM RELAÇÃO À LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96”**.

Afirma que a questão central da lide está na interpretação do que dispõe a LC 87/96, no seu artigo 13, Parágrafo 4º, inciso I, que, segundo o afirmado pelos julgadores, seria:

*“VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (NO ESTOQUE) DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU COMPRADAS, QUE É EQUIVALENTE AO CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MESMAS PARA COMPOSIÇÃO DOS SEUS ESTOQUES”.*

Afirma que, erroneamente, a fiscalização alude a “custo de aquisição”, quando a legislação refere-se a “base de cálculo” que é o “valor correspondente à entrada mais recente” do mesmo

tipo de produto no estabelecimento remetente, incorrendo no inciso I qualquer referência a “custo”, como pretende, ilegalmente, a fiscalização.

Referencia que o artigo 13, no seu parágrafo 4º, trata de “custo” no inciso II, que é exclusivo para operações industriais, o que atesta não determinar a exclusão dos tributos recuperáveis. A Lei Kandir menciona “custo”, é verdade, mas apenas no inciso II do mesmo §4º de seu art. 13. Ocorre que tal dispositivo trata de remetentes industriais. Não é o caso dos autos. Aqui, o estabelecimento remetente é comercial. Por isso, no caso da Recorrente aplica-se o inciso I e não o inciso II. Logo, NÃO cabe deduzir, do valor da base de cálculo dos créditos escriturados, os tributos recuperáveis pelo remetente (PIS/COFINS e ICMS).

O relevante não é o “custo” (caso em que os tributos recuperáveis de fato teriam de ser deduzidos), mas, sim, e apenas, o “valor” da entrada mais recente, valor total, valor da operação, nos termos expressos, simples e inequívocos da Lei Complementar.

Refuta a aplicabilidade do que dispõe a Instrução Normativa SEFAZ nº 52/2013, que não teria competência para determinar base de cálculo de transferências interestaduais.

Aduz que este Conselho tem acatado a tese defensiva que apresenta, destacando, como exemplo, o julgado e divulgado através o Acórdão nº 0054-12/16, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, que teve como relator o Dr. Paulo Danilo Reis Lopes, a seguir transcrito:

*“EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE (CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO PARA CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO), COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Metodologia em desalinho com a Lei Complementar nº 87/1996, devido as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorrerem da exclusão do ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo que fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente. Com fulcro no art. 155, parágrafo único do RPAF-BA/1999, vislumbra improcedência do lançamento de ofício. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.”*

(...)

*Inconformado, com respaldo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 269 a 289, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça, sintetizando a acusação, a Decisão recorrida e alegando que a auditoria teve como “suporte central” a Instrução Normativa nº 52/2013, que determina a exclusão dos tributos recuperáveis da base de cálculo (ICMS, PIS e COFINS). (...)*

*A pretensão do Fisco baiano ensejaria pedido de restituição de indébito na unidade federativa de origem, que decreto não seria deferido, consoante as Decisões de fls. 282/283. (...)*

*De acordo com o que decidiu o STJ no Recurso Especial 707.635-RS/2004, definição de base de cálculo de ICMS é matéria reservada à lei complementar, pelo que não podem dispor contrariamente sobre idêntico assunto leis ou decisões normativas. (...)*

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

*Todavia, a Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia – em relação à qual não se aplica o art. 167, III do RPAF-BA/1999, em função, com a devida licença, de não ter sido editada por autoridade superior -, 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 (...)*

*Tais importâncias (ICMS, PIS e COFINS), efetivamente, fazem parte e compõem o valor entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente, mesmo no caso de serem recuperáveis na tributação “a posteriori” em razão da não cumulatividade. Todavia, isso não invalida o ônus*

Acresce à sua argumentação decisões judiciais a exemplo da decisão da 1ª Câmara Cível, com parecer favorável do Ministério Público Estadual, que ao analisar o Mandado de Segurança impetrado em relação ao Auto de Infração nº 206891.0007/12-8, lavrado em 04.12.2012, que versa sobre o mesmo tema, posicionou-se nos termos abaixo:

*"EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECISÃO INDEFERINDO PEDIDO LIMINAR. AUTUAÇÃO FISCAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 13, §4º, INCISO I DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. PRESENÇA DO FUMUS BONI IURIS. DECISÃO REFORMADA. RECURSO PROVIDO."*

Transcreve também o Agravo de Instrumento, que ratifica decisão que concedeu tutela recursal em relação ao Auto de Infração nº 0004495-87.2014.8.05.0000, apreciado pela 1ª Câmara Cível, tendo como Relator o Desembargador AUGUSTO DE LIMA BISPO):

*'[...] a agravante foi autuada erroneamente pela Administração Fiscal, porquanto esta considera que a base de cálculo é o valor da última entrada da mercadoria, excluindo-se os percentuais relativos ao PIS e COFINS, em desacordo com o dispositivo mencionado.'*

*'Logo, o relevante fundamento do pedido está justamente no fato de que O FISCO CONFERIU UMA INTERPRETAÇÃO QUE NÃO SE COADUNA COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA, uma vez que não considerou o efetivo custo de produção como base de cálculo da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimento do mesmo contribuinte.'*

*Nesta senda, o fumus boni iuris é constatado no momento em que se verifica que a agravante utilizou como base de cálculo aquela fixada pelo art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996. Senão 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;'*

*Em razão de todo exposto, DÁ-SE PROVIMENTO ao Agravo de Instrumento, ratificando-se a decisão de fls. 292/295, que concedeu a tutela recursal."*

*(A.I. nº 0004495-87.2014.8.05.0000 – 1ª Câmara Cível – Relator Desembargador AUGUSTO DE LIMA BISPO)*

Reforça sua pretensão, ao transcrever e comentar outras decisões, como abaixo:

*"EMENTA. 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. 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."*

#### VOTO DO RELATOR

*(...)*

*"O cerne da lide refere-se à base de cálculo do ICMS, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular - no caso, saída do Centro de Distribuição, localizado em Jundiaí/SP, e entrada na Filial-BA - o que demanda interpretação do artigo 13, § 4º, I, da LC 87/96, que apresenta a seguinte redação:*

*(...)*

Comenta, a Recorrente, que a base de cálculo do ICMS mercantil é o valor da operação de transferência da mercadoria, revelando estreita relação entre o tributo e o negócio jurídico praticado (art. 13 da LC 87/96).

Afirma que o § 4º do citado dispositivo previu uma base de cálculo específica à situação de saída de mercadoria, quando esta for pertencente ao mesmo titular, para estabelecimento em outro Estado.

Afirma que os incisos do mencionado parágrafo referem-se à natureza da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, identificando-a conforme sua natureza: no inciso I, mercantil; no II, industrial; e, no III, relativa a produtos primários.

No caso em questão, sendo a atividade praticada pela Recorrida de cunho mercantil, incidirá a aplicação do disposto no inciso I, pelo fato de atuar no ramo comercial e a transferência de suas mercadorias se dar para estabelecimento de mesma titularidade.

Contesta a interpretação dada pela Instrução Normativa nº 52/2013 quanto ao que venha a ser “valor da entrada mais recente”, entendida pelo Fisco como não correspondente ao total da operação mais recente, e sim ao “custo de aquisição”, segundo as normas contábeis, onde se retiram os tributos recuperáveis, a exemplo de ICMS, PIS e COFINS, o que não pode ser entendido.

Volta a afirmar que *“o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente, sem exclusão do ICMS e demais tributos recuperáveis, porquanto valor de entrada é termo diverso de custo de aquisição de mercadoria”*.

Voltando ao julgado acima, transcreve trecho final do A.C. nº 0524431-38.2014.8.05.0001, como abaixo:

*“Dessa forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, como adotada pela Instrução Normativa supracitada, posto que onde o legislador não restringe, não cabe ao intérprete fazê-lo.”*

*“Destarte, configurado o direito líquido e certo da Impetrante, bem como comprovada a ilegalidade do ato administrativo praticado pela autoridade coatora, correto o posicionamento da Magistrada a quo.”*

*“Ex positis, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Apelação, confirmando-se a sentença em REEXAME NECESSÁRIO.”*

(A.C. nº 0524431-38.2014.8.05.0001 – 1ª Câmara Cível – Relator Desembargador LIDIVALDO REIACHE)

Em complementação, transcreve:

*“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. Dessesume-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 controvértida 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: 18/12/2015 )”*

Apresenta também o julgado da 2<sup>a</sup> Câmara Cível, que corrobora a ilicitude do posicionamento do qual decorreu o Auto de Infração objeto da lide analisada, a seguir transscrito:

*"EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. REJEIÇÃO. MÉRITO. BASE DE CÁLCULO DE ICMS. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIA. EXPURGO PIS E COFINS COM BASE EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. VEROSSIMILHANÇA DA ALEGAÇÃO DO AGRAVANTE. CONSTATADA. PERIGO DA DEMORA. PRESENÇA. REQUISITOS AUTORIZADORES PARA CONCESSÃO DE LIMINAR MANDAMENTAL. AGRAVO PROVIDO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU REFORMADA. ATÉCIPAÇÃO DA TUTELA MANDAMENTAL DEFERIDA EM SEGUNDO GRAU."*

(...)

*"A priori, revelam-se ilegítima alterações no cômputo de base de cálculo de ICMS em razão de instrução normativa expedido pelo Estado da Bahia."*

(...)

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

(...)

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

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

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

*"Desse modo que, a priori, revela-se ilegítima alterações no cômputo de base de cálculo de ICMS em razão de instrução normativa expedido pelo Estado da Bahia."*

*(A.I. nº 0017564-89.2014.8.05.0000 – 2<sup>a</sup> Câmara Cível – Relatora Juíza Convocada MARTA MOREIRA)*

Com base nos enunciados apresentados, a Recorrente, reafirma a impossibilidade de ter o Auto de Infração procedência, em vista de ir de encontro a normas superiores e da incapacidade de uma Instrução Normativa alterar conceitos que são privativos de Lei Complementar, conforme determina a Constituição Federal.

Abordando o fato de os autuantes tomarem por base para justificar a metodologia do “custo de aquisição” o que dispõe o CPC 6, em seu item 11, afirma que o CPC é uma normativa que trata do tratamento contábil dos “custos de estoques”, e, mesmo assim, ao indicar como devem ser contabilizados os valores apresenta o “valor de aquisição”, e, como contas redutoras aquelas onde são lançados os valores do tributos recuperáveis, mas, o valor de aquisição é destacado como tal, não se confundindo com “custo de aquisição”.

Afirma que os tributos recuperáveis têm sua repercussão na apuração dos resultados da entidade, sendo os mesmos apurados no confronto entre os que absorve pelas entradas e os que deve desprender nas saídas, nunca se confundindo com valor de aquisição.

Volta a Recorrente a repetir que a Lei Complementar 87/96 alude tão somente a “VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE”.

Afirma que, ao se aceitar a pretensão dos autuantes, mantida pela Junta Julgadora estar-se-á comprometendo o pacto federativo ao desconsiderar o princípio da isonomia.

Questiona a Recorrente que, no caso, ao se acatar a glosa dos créditos para satisfação do determinado pela IN 52/2013, o valor assim glosado, deixa de ser um tributo recuperável e passa a ser custo, e onde ficaria o princípio da não cumulatividade, premissa básica do ICMS?

Ante a indagação acima, afirma a Recorrente:

*Com isso, o Fisco Baiano viola a não cumulatividade e também o pacto federativo, pois prejudica o Estado de destino de eventual nova saída interestadual para outro centro de distribuição. Sonega da Recorrente a inclusão dos tributos recuperáveis pelo fornecedor localizado no Estado de origem, isso para fins de crédito de ICMS por parte do estabelecimento baiano, ao passo que esses créditos, para esse estabelecimento, deixam de ser recuperáveis e passam então a compor o custo para fins de incidência do ICMS na saída.*

(...)

*O que a Lei Complementar nº 87/96 estabelece - lei essa que deve ser interpretada de modo “taxativo” - é que a base de cálculo é “valor correspondente ao da entrada mais recente” do produto no estabelecimento remetente, e não qualquer outro que a exegese fiscal possa, por conveniência ao Erário, extrair da prática contábil, da legislação do Imposto Sobre a Renda ou da lei comercial.*

Em seguida, a Recorrente aborda A ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 52/2013.

Em sua abordagem, a Recorrente comenta a respeito da, em caso de se acatar a legalidade do disposto na IN, impossibilidade de se aplicar multas sobre valores possivelmente glosados, em contrário ao determinado pela junta julgadora como transcreto:

*...“mesmo tendo sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores do presente Auto de Infração, é uma norma interpretativa, retroagindo as suas disposições, conforme prescreve o art. 106, inc. I, do CTN (Código Tributário Nacional). Não há, portanto, falar em cancelamento de multa punitiva, juros e correções correspondentes, relativamente aos fatos geradores, até a data da aludida Instrução, como reclamou o autuado.”*

Completa sua análise, pugnando, em último caso, pela **exclusão total da multa (artigo 100 do CTN)**, a exemplo de julgados já proferidos por este Conselho.

Por fim, apresenta o **PEDIDO**, como abaixo:

*Ante o exposto, respeitosamente, requer sejam as razões de recurso acolhidas, de modo que o presente recurso seja conhecido e provido para que:*

- (i) *Seja reformado o v. Acórdão recorrido e decretada a nulidade do Auto de Infração, seja em razão de sua nulidade em sentido estrito, seja porque a Recorrente fez prova da inconsistência do método fiscal que não levou em consideração o valor de entrada mais recente da mercadoria, causando disparidade nas bases de dados consideradas;*
- (ii) *Subsidiariamente, seja dado total provimento ao presente recurso para determinar o cancelamento do presente auto de infração, uma vez que a base de cálculo apurada pela Recorrente foi correta e seguiu os parâmetros definidos pela Lei Complementar nº 87/96;*
- (iii) *Subsidiariamente aos itens (i) e (ii) acima, o cancelamento da multa e dos juros de mora, e da correção monetária, que integram o lançamento, em razão do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, conforme decisões administrativas, com eficácia normativa, que corroboram inteiramente as razões de defesa;*
- (iv) *Subsidiariamente aos dois itens anteriores, o cancelamento da multa punitiva e dos juros e correção correspondentes a ela, relativamente aos fatos geradores que vão de 2012 a 18.10.2013 (data da publicação da Instrução Normativa que estabeleceu ilegalmente o entendimento em que se baseia o Auto de Infração);*
- (v) *Subsidiariamente aos pedidos (i) e (ii), e cumulativamente com os pedidos (iii) e (iv), seja decretada a nulidade do v. Acórdão recorrido ou, no mínimo, determinada a baixa em diligência para que a i. Fiscalização readequé os lançamentos, expurgando do valor cobrado o ICMS, juros e multas relativos às transferências cujas operações mais recentes sejam incorretas por incompatíveis com os próprios demonstrativos fiscais.*

Em complementação, requer:

*... que as intimações deverão ser unicamente destinadas à Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3.477, 16º andar, CEP 04538-133, São Paulo –SP, e realizadas exclusivamente em nome de seu procurador Filipe Carra Richter (OAB/SP nº 234.393), com endereço eletrônico ([filipe.richter@veirano.com.br](mailto:filipe.richter@veirano.com.br)), sob pena de nulidade, nos termos do artigo 272, §5º do Código de Processo Civil.*

## VOTO VENCIDO

Tem o presente processo como base de cobrança pretendida pelos autuantes, acatada pela Junta Julgadora e contestada pela Recorrente o que determina a Lei Complementar nº 87/96, no seu

artigo 13, Parágrafo 4º, inciso I, e o disposto na Instrução Normativa nº 52/2013, emitida pela DITRI da SEFAZ BAHIA.

Por se tratar de aplicação de princípios legais, início a análise focando nos princípios legais que norteiam a lide, citando primeiramente o que dispõe a Constituição Federal do Brasil ao tratar da competência das Leis Complementares, no artigo 146, e, dos impostos dos Estados e do Distrito Federal, no artigo 155, como abaixo:

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

*XII - cabe à lei complementar:*

*fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.*

Em atendimento ao disposto no princípio constitucional, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como LEI KANDIR, ao disciplinar a aplicabilidade do ICMS, de relação aos fatos geradores objeto da presente lide, estabeleceu em seu Artigo 13:

**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.*

Apresentemos também o que determina o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, devidamente atualizado, ao tratar do ICMS, quando assim explicita:

**Art. 23.** A base de cálculo do imposto é:

*I - o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;*

**Art. 32.** Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher:

*I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas para comercialização;*

Em sequência de hierarquia das leis, vejamos o que determina a Lei nº 7.014/97, a Lei do ICMS baiano:

**Art. 17.** A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

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

**II** - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, exceto em hipóteses expressamente previstas em regulamento.

E aqui, a Lei nº 7.014/97 repete fielmente o que determina a LC 87/96, só que referenciando as transferências internas.

Tratando de quando e como se pode aplicar o arbitramento da base de cálculo do ICMS, o que foi praticado pelos autuantes e admitido pela Junta Julgadora, a mesma Lei assim estabelece:

**Art. 22.** A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:

São elencados os pressupostos para aplicação do arbitramento, e, pelo que consta nos autos, nenhum destes pressupostos neste artigo estabelecidos encontra-se identificado na pretensão dos autuantes.

Tratando ainda do arbitramento, em especial explicitando especificamente de relação ao artigo 13, Parágrafo 4º da LC 87/96, a Lei nº 7.014/97 aponta o condicionamento para tanto através o artigo 22-B, conforme abaixo:

**Art. 22-B.** A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando a empresa não fornecer os arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.

**Parágrafo único.** O arbitramento da base de cálculo nos termos do caput será feito da seguinte forma:

**I** - nas transferências de mercadorias adquiridas de terceiros, considerando a recuperação de tributos incidentes nas operações anteriores, a base de cálculo será o valor correspondente a 85% (oitenta e cinco por cento) do valor da operação, implicando em estorno de 15% (quinze por cento) do crédito fiscal destacado na nota fiscal;

Não foi este o procedimento feito pelos autuantes, o que, aliás, não poderia ser, em vista de haver a Recorrente apresentado os arquivos solicitados, dos quais se serviram para inventar uma nova forma de determinação de cobrança de tributo, totalmente fora do que está estabelecido na legislação apontada.

Abordando a pretensão dos autuantes em determinar um tipo diferente de base de cálculo, constato que a mesma não tem respaldo no que determina, ainda, a Lei nº 7.014/96, que, expressamente, define o princípio básico do ICMS, a não cumulatividade, determinando no artigo 28, abaixo transcrito, assim como assegura ao contribuinte o direito ao crédito do tributo cobrado nas operações anteriores, como no artigo 29:

**Art. 28.** O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

**Art. 29.** Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

Adotando o pretendido arbitramento, exigem os autuantes que a Recorrente efetue o estorno de crédito, como indevidamente utilizado, não atentando para o determinado na Lei nº 7.014/97, que, destaque-se, em hipótese alguma, podem ser enquadradas as operações efetuadas pela Recorrente que não se enquadram no previsto como abaixo:

**Art. 30.** O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

- I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*
- II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;*
- III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*
- IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.*

O condicionante determinado na legislação em apreço para que não seja admitida a utilização do crédito do ICMS está claramente definido no artigo 31 da Lei nº 7.014/96, abaixo transrito:

**Art. 31.** *O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

Seguindo os passos da Lei nº 7.014/96, o RICMS BAHIA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, também de relação às transferências recebidas de estabelecimentos da mesma empresa situados em outros Estados da Federação, estabelece:

**Art. 263.** *O contribuinte que receber por transferência mercadorias de outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outro estado, deverá manter à disposição do fisco arquivo eletrônico contendo:*

(...)

*"II - os registros fiscais dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas pelo estabelecimento comercial remetente das mercadorias, observadas as especificações técnicas estabelecidas no Conv. ICMS 57/95."*

**Parágrafo único.** *A falta da entrega, quando intimado, dos arquivos eletrônicos previstos neste artigo implica em cassação de tratamento tributário diferenciado obtido mediante termo de acordo ou regime especial, sem prejuízo da penalidade prevista no inciso XX do art. 42 da Lei 7.014/96.*

Verifica-se que a Recorrente em momento algum infringiu ao acima determinado, tendo apresentado aos autuantes todos os registros solicitados, não tendo em momento algum, se negado a atender ao solicitado pelos mesmos.

Sendo a Recorrente contribuinte sujeita ao Regime Normal de Apuração do tributo, atende a todos os princípios e normas a que está sujeito, praticando em sua escrituração fiscal o determinado no RICMS BAHIA no artigo 305, § 3º, e, o artigo 309, I, "a", que assim estabelecem:

**Art. 305.** *No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.*

**§ 3º** *O crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal.*

**Art. 309.** *Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:  
de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;*

Ao tratar do estorno de crédito, o RICMS BAHIA, seguindo o prescrito na Lei nº 7.014/96, estabelece, muito longe do que pretendem os autuantes, no artigo 312:

**Art. 312.** *O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

*II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;*

*III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*

**IV** - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.

**V** - forem adquiridos de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.

Na sequência, e seguindo a importância e supremacia das normas legais, chego, de relação ao tema do presente processo, à Instrução Normativa nº 52/2013, que, conforme descrito no seu preâmbulo:

*Esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.*

Tratando das transferências efetuadas por estabelecimentos da mesma empresa, sediados em outros Estados da Federação para outro sediado no Estado da Bahia, pretende a Instrução Normativa que assim se proceda:

*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. (grifo nosso)*

Busca-se, incessantemente, saber onde a IN foi buscar, desde quando seu objetivo é instruir aqueles que a ela se submetem, funcionários públicos, no caso da SEFAZ BAHIA, procedam em seus trabalhos internos, ao determinar a exclusão de “tributos recuperáveis”, pretendendo, inclusive alterar a legislação de outros Estados, determinando aquilo que é da competência de cada um, e, ainda, interferir nos conceitos contábeis, ter competência para alterar a legislação de outros Estados ao determinar taxativamente: **“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.”**

É de bom alvitre ver-se a conceituação do que venha a ser Instrução Normativa, dentro do arcabouço tributário que rege as relações Estado X Cidadão.

Assim temos:

*As instruções normativas são atos administrativos que visam disciplinar a execução de determinada atividade a ser desempenhada pelo Poder Público. Têm por finalidade detalhar com maior precisão o conteúdo de determinada lei presente no ordenamento jurídico pátrio.*

*Não é função da instrução normativa criar novos direitos ou obrigações, mas tão somente explicar de forma mais clara os direitos e obrigações que já tenham sido previstos em algum momento pela legislação.*

Como afirma Maria Zanella Di Pietro, em Direito Administrativo, ao analisar sob o aspecto de doutrina:

*É entendimento consolidado na doutrina que a instrução normativa possui natureza jurídica de ato administrativo. Dispondo sobre o gênero ato administrativo do qual a instrução normativa é espécie.*

Como ato administrativo, não pode a Instrução Normativa ter ingerência nas ações dos contribuintes, ainda mais para impor-lhes obrigações e formas de procedimento que alteram a legislação a que se submetem.

Reforçando o que venha a ser a Instrução Normativa e seu papel no ordenamento jurídico, Lenice Iolanda de Oliveira, em A lei e a Instrução Normativa: A força da Instrução Normativa, assim define:

*A Instrução Normativa pode ser definida como um ato puramente administrativo, uma norma complementar administrativa, tão somente. Esta tende a completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto Presidencial ou em uma Portaria Interministerial.*

*Desta forma, a Instrução Normativa jamais poderá inovar o ordenamento jurídico.*

*Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.*

*A partir do conceito acima, confirma-se que a instrução normativa apenas auxilia no entendimento de outra norma já vigente, não lhe sendo permitida a inovação do ordenamento, bem como se posicionar contrariamente a ele.*

Vemos, pois, que não tem, uma Instrução Normativa, a competência de inovar ou crescer, por entendimento próprio, direitos ou obrigações a quem quer que seja, e, muito menos, colidir com leis ou decreto, o que manifestamente ocorre na tentativa de aplicar o que a Instrução Normativa nº 52/2013 apresenta.

Lenice Iolanda de Oliveira, comenta mais ainda:

*Cada sociedade, cada uma ao seu tempo e necessidade, define para seus pares, os normativos legais, os quais serão aplicados aos casos concretos, quando houver a necessidade de orientar, disciplinar, coibir, limitar ou até mesmo dirimir conflitos entre seus membros, seja para a pessoa física ou jurídica.*

*Para tanto, as Leis são parâmetros estabelecidos pelo poder constituinte para que estas surtam seus efeitos em um determinado espaço temporal.*

*Em um sentido amplo, todos os comandos legais são leis a serem respeitadas, mas cada normativo legal possui uma caracterização quanto a sua espécie e natureza, bem como finalidade. Neste sistema, o qual é adotado pelo nosso País, temos a Constituição sendo o pilar central de toda a estruturação legal, isto significa que todo e qualquer ato normativo para ser aplicado tem que estar em consonância com a Constituição Federal, ou seja, para ser válido e eficaz, o ato normativo tem que estar condizente com a Carta Magna.*

*Importante destacar a hierarquia que as leis devem se submeter, sob pena de que as mesmas podem provocar verdadeiros conflitos no momento de aplicação da lei ao caso concreto.*

*Como já mencionado, e no topo da pirâmide proposta por Hans Kelsen, está a Constituição, que representa a Lei maior, tendo abaixo desta os Tratados Internacionais, as Leis Complementares e as Leis Ordinárias, e ainda compõem o quadro os Decretos, os Decretos Legislativos e as Resoluções.*

*As Portarias, Instruções Normativas, Avisos, Regimentos, também são normativos, mais detalhistas, os quais devem de forma estrita, satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.*

A respeito do posicionamento da Instrução Normativa como definidora de padrões tributários e criadora de obrigações para o contribuinte, apresenta-se o decidido pelo STJ no Resp abaixo:

**STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1221170 PR 2010/0209115-0 (STJ)**

Jurisprudência•Data de publicação: 24/04/2018

#### EMENTA

**DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS** 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. **DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015 ).** 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e,

*nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4.*

O TRF-1, ao analisar Apelação Cível, de relação à competência da Instrução Normativa, assim se pronunciou:

**TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL AC 99128920104013400 (TRF-1)**

Jurisprudência•Data de publicação: 12/09/2014

**EMENTA**

*A Instrução Normativa nº 658, de 4/7/2006, que limitou a acepção do termo "preço predeterminado", da forma como foi prevista, impondo a tributação advinda dos referidos contratos nos termos do sistema não-cumulativo, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, restringe o alcance da norma legal, incorrendo em evidente ilegalidade. 8. Apelação e remessa oficial não providas.*

Também o TRF-5, analisando pretensão de inclusão de ditames inexistentes na legislação, assim se pronunciou:

**TRF-5 - Apelação em Mandado de Segurança AMS 92728 PE 0003635-66.2005.4.05.8300 (TRF-5)**

Jurisprudência•Data de publicação: 18/09/2009

**EMENTA**

**INSTRUÇÃO NORMATIVA** Nº 468/04. FISCO FEDERAL. REGIME FISCAL DA CUMULATIVIDADE. PREÇO PREDETERMINADO. DEFINIÇÃO. ILEGALIDADE. MERA RECOMPOSIÇÃO MONETÁRIA. 1 - O preço predeterminado em contrato não perde a sua natureza simplesmente pela previsão de reajuste decorrente da correção monetária. Se a pretensão do legislador, a partir da Lei 10.833 /03, fosse não abranger os contratos com preço preestabelecido e cláusula de reajuste, o termo apropriado seria preço fixo, que, definitivamente, não se confunde com o preço predeterminado; 2 - O intuito da Lei n.º 10.833 /03, (arts. 10, XI, e 15), ao manter os contratos pelo regime anterior, foi justamente a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro contratual. A previsão de aplicação do regime fiscal anterior da cumulatividade, relativamente ao PIS-COFINS, alcançou os contratos firmados antes de 31/10/2003, com preços predeterminados, ainda que sujeitos a cláusulas de reajuste, desde que por critério prefixado e destinado à mera recomposição monetária; 3 - A Instrução Normativa nº 468, de 08/11/2004, que limitou a acepção do termo "preço predeterminado", da forma como foi prevista, impondo a tributação advinda dos referidos contratos nos termos do sistema não-cumulativo, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, restringe o alcance da norma legal, incorrendo em evidente ilegalidade; 4 - Apelação da União improvida. Apelo da Termopernambuco S/A provido. Remessa oficial parcialmente provida

Pode-se verificar que a decisão acima, do TRF-5, deixa bastante claro, sem sombra de dúvida, a incompetência de Instrução Normativa tentar alterar o sentido da lei ou tentar criar interpretações, ao destacar literalmente:

*A Instrução Normativa nº 468, de 08/11/2004, que limitou a acepção do termo "preço predeterminado", da forma como foi prevista, impondo a tributação advinda dos referidos contratos nos termos do sistema não-cumulativo, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, restringe o alcance da norma legal, incorrendo em evidente ilegalidade*

Ainda de relação ao posicionamento da Instrução Normativa no arcabouço legal, não se pode olvidar a denominada Pirâmide de Kelsen que, analisando a denominada “hierarquia das leis”, assim estratifica:

*Constituição Federal e Emendas Constitucionais promulgadas*

*Leis Complementares*

*Leis delegadas*

*Leis ordinárias*

*Decretos-Lei*

*Regulamentos*

*Tratado, Acordos, Atos, Convenções Internacionais após Decretos Legislativos*

*Costumes e Doutrina*

*Jurisprudência*

*Decretos, Medidas Provisórias, Resoluções*

*Portarias, Instruções Normativas*

*Contratos em geral*

Essa pirâmide, concebida pelo notável jurista austríaco, serve de fundamento para sua teoria e baseia-se na ideia de que há normas jurídicas **inferiores** (normas fundadas) que, necessariamente, têm que observar e respeitar o disposto nas normas jurídicas **superiores** (normas fundantes).

Creio que resta configurada a incompetência de uma Instrução Normativa fazer qualquer “adição de entendimento” ao que determina legislação superior, ainda mais quando tenta invadir competência tributária de outro Estado, o que fere, frontalmente, o pacto federativo.

Passemos, agora, a explicitar sobre o que já foi julgado a respeito do tema.

Analisemos, inicialmente, o conflito conceitual entre o que venha a ser “valor da entrada mais recente” e “custo de aquisição” ou “custo de inventário”.

**VALOR DA ENTRADA** é o valor desembolsado pelo adquirente, o “valor de face”, ou seja, o quanto se vai pagar para ter em seu poder a mercadoria adquirida. Desta forma, o valor aqui definido é o constante da Nota Fiscal de aquisição (valor do produto, tributos incidentes, despesas acessórias, etc.), que vai ser levado à débito da conta de Compras ou similar.

**CUSTO DE AQUISIÇÃO** – O custo de aquisição de mercadorias para estoque compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Em outras palavras, no **CUSTO DE AQUISIÇÃO OU CUSTO DESEMBOLSO**, são considerados **todos os gastos incorridos** na compra do bem (frete, seguro, impostos irrecuperáveis, etc.), até a sua colocação em condições de uso ou em condições de venda.

Difere o Custo de Aquisição dos outros Custos, como veremos a seguir:

**CUSTO DE PRODUÇÃO** - Consiste em todos os valores a serem desembolsados para colocar o produto à disposição do cliente, dentre eles, o custo dos materiais, a depreciação, a mão de obra, frete, embalagens, dentre outros. Refere-se especificamente ao custo em atividades industriais.

**CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS** – Corresponde ao custo das mercadorias alienadas no decorrer de um determinado período, para fins de apuração de resultados operacionais, e do quanto ao final, vai ser tributado pelo Imposto de Renda, cujo valor apurado tem como base a fórmula:

$$\begin{aligned} \text{CMV} &= \text{EI} + \text{C} - \text{EF}, \text{ onde,} \\ \text{CMV} &- \text{Custo das Mercadorias Vendidas} \\ \text{EI} &- \text{Estoque Inicial} \\ \text{C} &- \text{Compras} \\ \text{EF} &- \text{Estoque Final} \end{aligned}$$

**CUSTO DE INVENTÁRIO** - Corresponde ao custo de aquisição deduzidos os impostos recuperáveis. Pode ser obtido através a fórmula:

$$\begin{aligned} \text{CI} &= \text{CA} - \text{IR}, \text{ onde:} \\ \text{CI} &- \text{CUSTO DE INVENTÁRIO} \\ \text{CA} &- \text{CUSTO DE AQUISIÇÃO} \\ \text{IR} &- \text{IMPOSTOS RECUPERÁVEIS:} \\ &\quad - \text{Se tributação com base no Lucro Real: ICMS, PIS e COFINS} \\ &\quad - \text{Se tributação com base no Lucro Presumido: ICMS} \end{aligned}$$

**CUSTO DE TRANSFERÊNCIA** – Engloba conceitos fiscais, tributários, contábeis e mercadológicos, envolvendo política empresarial e atendimento aos preceitos legais estabelecidos na legislação.

A alegação dos autuantes do quanto determinado pelo CPC 16, do CFC, em nada lhe ampara, em vista de o CPC determinar, justamente, a forma como chegar ao determinado pela Receita Federal. Saliente-se que o CPC, derivado das Normas Internacionais de Contabilidade, cumpre o princípio da “primazia da essência sobre a forma”, e que não pode interferir na legislação tributária, mas adequar os registros contábeis aos princípios tributários.

Para tanto, é que são determinadas as contas redutoras, de forma que a “essência”, no caso o valor de face, fique destacado nos registros contábeis, e a “forma”, como adequar aos princípios tributários do Imposto de Renda, seja destacado pelo valor de face e os registros das contas redutoras”.

Pode-se exemplificar o acima especificado com o exemplo abaixo:

**Aquisição de mercadoria:**

Valor da mercadoria	\$ 10.000,00
ICMS (Crédito)	\$ 700,00
PIS s/ Aquisição	\$ 165,00
COFINS s/ Aquisição	\$ 300,00

**Contabilização:**

D – COMPRAS	\$ 10.000,00
C – ICMS A RECUPERAR	\$ 700,00
C – PIS A RECUPERAR	\$ 165,00
C – COFINS A RECUPERAR	\$ 300,00
C – FORNECEDORES	\$ 10.000,00
D – ICMS A RECOLHER	\$ 700,00
D – PIS A RECOLHER	\$ 165,00
D – COFINS A RECOLHER	\$ 300,00

As contas ICMS a Recuperar, PIS a Recuperar e COFINS a Recuperar são contas redutoras da conta Compras, não interferindo no conceito de Valor da Entrada, que pode ser constatado na escrituração contábil.

Afirma José Braga Monteiro, CEO da Studio Fiscal, especializada em assuntos tributários:

*Nas transferências de mercadorias entre matriz e filiais ou entre filiais, cabem algumas observações. A primeira delas diz respeito ao fato de não se caracterizar como venda (transferência de propriedade), uma vez que continua de propriedade da empresa. Outra questão é que havendo despesas de fretes nessas transferências, esses valores não darão direito a crédito de PIS e COFINS, pois não decorrerão de venda.*

(...)

*De acordo com a legislação de ICMS de cada Estado, considerando a não-cumulatividade do ICMS, ocorrendo transferência de mercadoria tributada e não sendo os estabelecimentos optantes pelo Simples Nacional, o ICMS destacado na Nota Fiscal pelo estabelecimento remetente poderá ser utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário da mercadoria.*

*Como a transferência de mercadorias entre matriz e filiais ou entre filiais não se trata de venda de mercadorias com transferência de propriedade, não há que se falar em tributação de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. Também não gera crédito de PIS e COFINS os recebimentos de mercadorias em transferência.*

*Por fim, cabe mencionar que as despesas de fretes decorrentes de transferências entre matriz e filiais, bem como as entre Filiais, como regra, não geram direito a crédito de PIS e COFINS para as empresas tributadas pelas regras do Lucro Real, em relação às receitas sujeitas a não cumulatividade.*

Transcrevo aqui trecho da reposta do eminent jurista Ives Gandra Martins, em consulta formulada pela Avon Cosméticos a respeito de autuação idêntica à presente, onde afirma:

*O “método” utilizado pela fiscalização baiana não tem respaldo legal. Sendo a atividade do estabelecimento capixaba remetente da mercadoria, uma atividade puramente comercial, a base de cálculo para a transferência da mercadoria para o estabelecimento baiano era aquela prevista no art. 13, §4º, I da Lei 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente, no estabelecimento remetente, de mercadoria similar ou da própria mercadoria remetida, tal como praticado pela Consulente. Nem a Lei complementar 87/96, nem a legislação ordinária dos Estados do Estado da filial e da Bahia prevêem a “metodologia” utilizada pela fiscalização, de forma que a*

“base de cálculo” “apurada” é manifestamente ilegal. Com isso, a autuação é inválida, por violar o princípio da legalidade (art. 150, I da CF) e os arts. 97 e 142 do CTN.

De relação ao que viria a ser o “valor da entrada mais recente”, assim se pronunciou o mestre:

*Por “valor da entrada mais recente” há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie ou a própria mercadoria remetida. Como relatado na consulta, essa entrada mais recente no estabelecimento remetente decorreu de uma operação de compra e venda feita pela Consulente no mercado, gerando o consequente crédito do imposto incidente nessa operação no estabelecimento Capixaba, nos termos dos dispositivos legais que regem o princípio da não cumulatividade próprio do ICMS.*

Ao querer aceitar interpretações contrárias aos princípios constitucionais e desejos de legislar por conta própria de prepostos fiscais, considerando o enfrentamento que tem a sociedade com o Estado por culpa de imposições restritivas às atividades econômicas, bom é destacar o dito pelo Ministro Marco Aurélio:

*RE 166772-9/RS, DJ 16.12.94, Rel. E. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno: EMENTA: “INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta escorai a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a conformação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse ela perseguida’- Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele”. (grifo nosso).*

Estranho, se não incongruente, seria admitir a pretensão dos autuantes, ao não atentar que, em utilizando crédito inferior ao pago pelo remetente, além de ferir a não-cumulatividade, cria um manifesto conflito federativo, pois o Estado da Bahia estaria a alterar a base de cálculo estabelecida pelo Estado de São Paulo para saídas realizadas a partir de seu território”

Cite-se que a 1ª JJF, ao analisar o Auto de Infração nº 206891.3049/16-6, reconhece a incompetência de o Estado da Bahia promover alteração na legislação de outro Estado, como destacou:

*“Vale observar que a glosa do crédito fiscal de que cuida o Auto de Infração em exame, não representa uma invasão ao poder do Estado de localização do remetente em instituir o ICMS incidente na operação. Certamente que não compete ao Estado da Bahia definir o imposto incidente nestas operações. Entretanto, há que ser observado os limites estabelecidos na Constituição Federal e em lei complementar, haja vista que, qualquer cobrança de imposto em operação interestadual que exceda os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 não obriga o Estado destinatário da mercadoria a absorver os créditos fiscais do imposto destacado no documento fiscal.” (grifo nosso)*

Ainda mais, não há qualquer norma no ordenamento jurídico pátrio que admita seja condicionada a fruição do direito de crédito ao conhecimento prévio pelo Contribuinte – no caso, a Recorrente –, de legislação irregularmente editada pelo Estado de origem, até mesmo porque relação jurídica tributária é cogente, decorre de lei, não havendo espaço para manifestação de vontade, tal como nos negócios jurídicos privados.

Já abordando decisões que justificam a improcedência da autuação objeto da presente lide, temos que este Conselho vem prestigiando o entendimento da Recorrente.

A Colenda 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão nº 0054-12/16, acatou as razões do Recurso Voluntário interposto contra decisão que mantivera acusação fiscal idêntica à presente.

O acórdão foi disponibilizado em 17.05.2016, Relator o Dr. Paulo Danilo Reis Lopes:

*EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE (CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO PARA CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO), COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Metodologia em desalinho com a Lei Complementar nº 87/1996, devido as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorrerem da exclusão do ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo que fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente. Com fulcro no art. 155, parágrafo único do RPAF-BA/1999, vislumbrara improcedência do lançamento de ofício. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.*

(...)

Inconformado, com respaldo no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 269 a 289, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça, sintetizando a acusação, a Decisão recorrida e alegando que a auditoria teve como "suporte central" a Instrução Normativa nº 52/2013, que determina a exclusão dos tributos recuperáveis da base de cálculo (ICMS, PIS e COFINS). (...)

A pretensão do Fisco baiano ensejaria pedido de restituição de indébito na unidade federativa de origem, que decreto não seria deferido, consoante as Decisões de fls. 282/283. (...)

De acordo com o que decidiu o STJ no Recurso Especial 707.635-RS/2004, definição de base de cálculo de ICMS é matéria reservada à lei complementar, pelo que não podem dispor contrariamente sobre idêntico assunto leis ou decisões normativas. (...)

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. Já o art. 155, § 2º, XII, "i", dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo o ICMS, inclusive de modo que o montante do próprio gravame a integre. (...)

Todavia, a Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia – em relação à qual não se aplica o art. 167, III do RPAF-BA/1999, em função, com a devida licença, de não ter sido editada por autoridade superior -, 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 (...)

Tais importâncias (ICMS, PIS e COFINS), efetivamente, fazem parte e compõem o valor entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente, mesmo no caso de serem recuperáveis na tributação "a posteriori" em razão da não cumulatividade. Todavia, isso não invalida ônus financeiro que compõe o valor da entrada mais recente. "

Saliente-se que outros julgados deste CONSEF, seja por votos vencidos de relatores, seja por votos divergentes, a postulação da Recorrente encontra guarida, a exemplo dos Acórdãos nºs 0059-11/16, 0052-11/16, 0045-11/16, onde, inclusive a solicitação de afastamento das multas foi acatada.

Também o Tribunal de Justiça da Bahia, ao apreciar lide semelhante, através da 1ª Câmara Cível, inclusive, com parecer favorável emitido pelo e. Ministério Público Estadual em relação à concessão da segurança assim se posicionou:

**"EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECISÃO INDEFERINDO PEDIDO LIMINAR. AUTUAÇÃO FISCAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 13, §4º, INCISO I DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. PRESENÇA DO FUMUS BONI IURIS. DECISÃO REFORMADA. RECURSO PROVIDO."**

Resumidamente, trata-se de Mandado de Segurança impetrado em razão do Auto de Infração nº 206891.0007/12-8, lavrado em 04/10/2012, sob a alegação de que a impetrante/agravante teria aproveitado indevidamente de crédito e ICMS nos exercícios financeiros de 2007 e 2008, provenientes de transferência interestadual de mercadorias entre a sua filial, situada no estado do Espírito Santo, e o Centro de Distribuição, localizado na Bahia.

Assim, argumenta ter sido autuada mesmo ante a comprovação de que utilizou como base de cálculo para o ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias o valor da última entrada.

O PARECER MINISTERIAL, às fls. 831/834, ao tratar do art. 13, §4º, inciso I, LC 87/96, opinou que:

'[...] a agravante foi autuada erroneamente pela Administração Fiscal, porquanto esta considera que a base de cálculo é o valor da última entrada da mercadoria, excluindo-se os percentuais relativos ao PIS e COFINS, em desacordo com o dispositivo mencionado.'

'Logo, o relevante fundamento do pedido está justamente no fato de que O FISCO CONFERIU UMA INTERPRETAÇÃO QUE NÃO SE COADUNA COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA, uma vez que não considerou o efetivo custo de produção como base de cálculo da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimento do mesmo contribuinte.'

Nesta senda, o fumus boni iuris é constatado no momento em que se verifica que a agravante utilizou como base de cálculo aquela fixada pelo art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996. Senão 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;'

Em razão de todo exposto, DÁ-SE PROVIMENTO ao Agravo de Instrumento, ratificando-se a decisão de fls. 292/295, que concedeu a tutela recursal."

(A.I. n° 0004495-87.2014.8.05.0000 – 1ª Câmara Cível – Relator Desembargador AUGUSTO DE LIMA BISPO)

Ainda a 1ª Câmara Cível em processo idêntico assim se manifesta:

"EMENTA. 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. 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."

#### VOTO DO RELATOR

(...)

"O cerne da lide refere-se à base de cálculo do ICMS, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular - no caso, saída do Centro de Distribuição, localizado em Jundiaí/SP, e entrada na Filial-BA - o que demanda interpretação do artigo 13, § 4º, I, da LC 87/96, que apresenta a seguinte redação:

(...)

A base de cálculo do ICMS mercantil é o valor da operação de transferência da mercadoria, revelando estreita relação entre o tributo e o negócio jurídico praticado (art. 13 da LC 87/96). Consequentemente, o § 4º do citado dispositivo previu uma base de cálculo específica à situação de saída de mercadoria, quando esta for pertencente ao mesmo titular, para estabelecimento em outro Estado. Os incisos do mencionado parágrafo referem-se à natureza da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo: no inciso I, mercantil, no II, industrial e, no III, relativa a produtos primários. No caso sob comento, sendo a atividade praticada pela Recorrida de cunho mercantil, incidirá a aplicação do disposto no inciso I, pelo fato de atuar no ramo comercial e a transferência de suas mercadorias se dar para filial de mesma titularidade.

(...)

Observa-se que a interpretação dada pela IN, quanto ao significado do que seja "valor de entrada mais recente", gerou a divergência impugnada, pois entendeu o Fisco Estadual que este valor não corresponderia ao totum da operação mais recente, mas, sim, ao "custo de aquisição" contabilizado da mercadoria, retirando, por conseguinte, do quantum da compra o valor dos "tributos recuperáveis" (ICMS, PIS e CONFINS)."

(...)

"Com essa percepção, o Fisco, equivocadamente, equiparou o "custo de aquisição" ao "valor da entrada mais recente (entenda-se valor da operação e entrada LC nº 87/96), o que não se confunde. Por essa leitura, restariam excluídos os tributos recuperáveis, não previstos em lei.

Logo, numa releitura, pode-se dizer que o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente, sem exclusão do ICMS e demais tributos recuperáveis, porquanto valor de entrada é termo diverso de custo de aquisição da mercadoria."

(...)

"Dessa forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, como adotada pela Instrução Normativa supracitada, posto que onde o legislador não restringe, não cabe ao intérprete fazê-lo.

*Destarte, configurado o direito líquido e certo da Impetrante, bem como comprovada a ilegalidade do ato administrativo praticado pela autoridade coatora, correto o posicionamento da Magistrada a quo.*

*Ex positis, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Apelação, confirmando-se a sentença em REEXAME NECESSÁRIO.”*

*(A.C. n° 0524431-38.2014.8.05.0001 – 1ª Câmara Cível – Relator Desembargador LIDIVALDO REIACHE)*

Também a 2ª Câmara Cível ao apreciar processo idêntico, assim se pronunciou:

*“EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. REJEIÇÃO. MÉRITO. BASE DE CÁLCULO DE ICMS. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIA. EXPURGO PIS E COFINS COM BASE EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. VEROSSIMILHANÇA DA ALEGAÇÃO DO AGRAVANTE. CONSTATADA. PERIGO DA DEMORA. PRESENÇA. REQUISITOS AUTORIZADORES PARA CONCESSÃO DE LIMINAR MANDAMENTAL. AGRAVO PROVIDO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU REFORMADA. ATÉCIPAÇÃO DA TUTELA MANDAMENTAL DEFERIDA EM SEGUNDO GRAU.”*

*(...)*

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

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

*“Desse modo que, a priori, revela-se ilegítima alterações no cômputo de base de cálculo de ICMS em razão de instrução normativa expedido pelo Estado da Bahia.”*

*(A.I. n° 0017564-89.2014.8.05.0000 – 2ª Câmara Cível – Relatora Juíza Convocada MARTA MOREIRA)*

Em julgamento do processo de Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.001, a Primeira Câmara Cível, tendo como relatora a Dra. Silvia Carneiro Santos Zarif, que tem como interessado a empresa Lojas Riachuelo Ltda., após analisar o parecer do Desembargador Dr. Jatahy Fonseca Junior, abordando a Instrução Normativa nº 52/2013, assim se expressa:

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

*No entanto, é importante esclarecer que, o objetivo da Fazenda está atrelado à necessária redução do valor a ser utilizado na compensação a título de crédito fiscal; é dizer, na operação realizada no Estado da Bahia, a desconsideração dos tributos recuperáveis recolhidos na fase encerrada no Estado de origem tem como consequência para a formação da base de cálculo do valor a ser aqui exigido uma redução do crédito do contribuinte.*

*Deste modo, sobre os períodos que não tenham sido atingidos pela decadência, houve incidência da norma infra-legal, porque considerada por esta Corte como meramente interpretativa e, consequentemente, não deve haver a exclusão dos tributos recuperáveis das suas bases de cálculo para fins da obrigação ora executada.* (grifo nosso)

O julgado acima foi proferido no dia 02 de setembro de 2019.

Ademais, caso fosse acatado o pretendido pelo autuantes, estar-se-ia subvertendo o conceito de custo, desde quando o valor não acatado como crédito, forçosamente, teria quer computado

como custo da mercadoria, contaminando assim o princípio da não cumulatividade, básico do ICMS.

O posicionamento que tentam adotar os autuantes, vai de encontro ao entendimento do Fisco de outros Estados, a exemplo de Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina e São Paulo, que por decisões em respostas a Consultas efetuadas por contribuintes neles estabelecidos, reconhecem o cálculo para a determinação de base de cálculo das entradas mais recentes, da forma como procedida pela Recorrente.

A pretensão dos autuantes assemelha-se a querer desgarrar a Bahia do contexto nacional (federativo), equiparando-a à Jangada de Pedra descrita por José Saramago em seu romance do mesmo nome, onde discorre sobre a separação da Península Ibérica do continente europeu deixando a porção correspondente a Portugal e Espanha à deriva no Oceano Atlântico, fato incompreensível por todos os setores políticos, econômicos e científicos. Mesmo sentimento se tem com o postulado pelos autuantes.

Por tudo que analisei e pela convicção da certeza do meu entendimento, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e, julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

#### VOTO VENCEDOR

Apesar de louvar o extenso esforço do *i*. Relator, com a devida *venia*, divirjo da sua decisão em PROVER o Recurso Voluntário, a qual se fundamenta nas razões acima expostas, eis que seu conteúdo se resume, unicamente, em entender imprópria o que dispõe a Instrução Normativa 52/2013, por não ter o condão de superar a LC 87/96 para determinar base de cálculo de qualquer tipo de operação, quando das transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao legalmente estabelecida, em razão da base de cálculo utilizada na transferência interestadual entre filiais não corresponder à entrada mais recente da mercadoria, adquirida do remetente junto ao fornecedor/terceiro e posteriormente transferida para a filial na Bahia, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96.

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

Já o contribuinte entende que os correspondentes valores não devem ser excluídos da base de cálculo apurada, consoante previsão legal.

Ressalte-se que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte, não tendo o sujeito passivo apresentado, especificamente, qualquer erro numérico no levantamento fiscal, eis que, em sua tentativa, restou comprovada a sua impertinência, conforme excerto constantes na Decisão recorrida, *in verbis*:

*Quanto às operações para as quais o autuado apresentou a ocorrência de inconsistências materiais, a alegação não procede, uma vez que foram consideradas as datas das entradas mais recentes, no estabelecimento remetente para a Bahia. Na hipótese de ocorrência de várias entradas na filial situada em outro Estado da Federação, na mesma data, foi apurado o maior valor dessas operações, mais benéfica ao contribuinte.*

A questão a ser decidida consiste em saber, como estabelecido na legislação, se o COFINS, PIS e ICMS integram às parcelas que compõem o *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*.

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

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*, sendo desconsiderada qualquer despesa, ainda mais com o agravante de *ser recuperável*, razão para não configurar da composição do valor da entrada mais recente, pois, repise-se, *são despesas recuperáveis*.

Portanto, por razões óbvias, os valores recuperáveis não devem compor do *valor da entrada mais recente da mercadoria*.

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

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 da 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 o estabelecimento industrial), quando das transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, torna-se inócuia 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 ínsito no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, o que denota que a Instrução Normativa nº 52/2103 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.<sup>a</sup> 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 0513561-60.2016.8.05.0001, Relator: Des. Baltazar Miranda Saraiva, publicado em 30/04/2019 e ii) Apelação, nº do Processo 0553866-57.2014.8.05.0001, Relator: Des. Edmilson Jatahy Fonseca Junior, publicado em 18/12/2017; aduz que:

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

[...]

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

Portanto, diante de tais considerações, por razões óbvias, os valores recuperáveis 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, como alega o i. relator, mas, às operações de aquisições anteriores junto aos fornecedores/terceiros pelo estabelecimento que, posteriormente, realizou as transferências, em cujas notas de aquisições junto aos fabricantes *tiveram destaque* 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/imposto 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, também sua aplicação retroativa do que dispõe a Instrução Normativa nº 052/2013, por ser meramente interpretativa.

Por fim, no que diz respeito à multa, diante das considerações feitas, entendo inaplicável o parágrafo único do art. 100 do CTN.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3019/16-0**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.124.205,42**, 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 de Araújo; Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: José Rosenvaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Carlos Antonio Borges Cohim Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

*ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGF/PROFIS