

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0050/14-7
RECORRENTE - UNILEVER BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0215-03/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/03/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F Nº 0369-11/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Refeitos os cálculos, mediante revisão realizada pelos autuantes, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão proferida pela 3ª JJF em 23/10/2016 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte, o Auto de Infração em epígrafe, lavrado com o objetivo de exigir crédito tributário no valor histórico de R\$144.641,93, em decorrência de cometimento de uma infração.

Infração 01. – *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 protocolos. Trata-se de Estorno de Crédito Fiscal, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração. (RV).*

Data da Ocorrência: Entre 31/01/2010 e 31/12/2010. **Valor:** R\$ 144.641,93

O Autuado apresentou defesa administrativa face ao Auto de Infração em epígrafe (fls. 40/46), pugnando pela improcedência total do Auto de Infração.

O Autuante apresentou informação fiscal face à defesa do contribuinte (fls. 76/96), acolhendo parcialmente a defesa apresentada pela Autuada, apenas no que se refere à exclusão da Nota Fiscal nº 0455, de modo que o valor da autuação foi reduzido a R\$144.628,86.

Após novas manifestações de ambas as partes reiterando os termos de suas peças anteriores, bem como da realização de diligências, a instrução foi concluída e os autos remetidos para apreciação pela 3ª JJF que entendeu por bem, por unanimidade, julgar Procedente em Parte o Auto de Infração nos seguintes termos:

“O defendente alegou que vem mostrando os diversos equívocos cometidos nos levantamentos fiscais, sendo concedida aos autuantes a chance de, literalmente, refazer a autuação fiscal, o que viola de morte o art. 18, §1º do RPAF/BA. Caso os autuantes venham a pleitear a modificação da autuação, que referido pedido seja refutado de pronto e o lançamento seja julgado nulo com base no art. 18, §1º do RPAF/BA.

Observe que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário. São aplicados Roteiros de Fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais, mediante uma sequência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados, inclusive em outras fontes oficiais.

Quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, encaminha-se o PAF em diligência

para a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção.

Conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo”.

No caso em exame, o presente processo foi encaminhado em diligências fiscais por esta Junta de Julgamento Fiscal, solicitando que o defendente fosse intimado para apresentar demonstrativo de todos os equívocos constatados no levantamento fiscal, indicando as respectivas notas fiscais e que fossem entregues os documentos e livros fiscais originais comprobatórios das alegações defensivas, possibilitando que os autuantes elaborassem novos demonstrativos, corrigindo os equívocos apontados e comprovados, apurando o débito remanescente.

Entretanto, as solicitações não foram atendidas, haja vista que o defendente apresentou o entendimento de que não cabe ao impugnante realizar um lançamento no bojo de um Auto de Infração. Disse que já provou a inconsistência do lançamento, mediante exemplos que indicam a sua total nulidade, nos termos do art. 142 do CTN, cujas disposições referentes à identificação dos fatos geradores e quantificação do crédito tributário foram desatendidas.

Não acato a alegação defensiva, considerando que, lavrado o Auto de Infração, é assegurado ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento na esfera administrativa, quando o Contribuinte deve exhibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas sem comprovação completa, meras negativas do cometimento da infração.

Vale salientar que este Órgão Julgador tem competência para julgar o litígio decorrente do lançamento efetuado e em razão de impugnação apresentada, obedecendo aos princípios do contraditório, verdade material, informalismo e da garantia de ampla defesa, conforme previsto no Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto 7.592/99. Assim, conforme estabelece o mencionado Regimento Interno, em razão da falta de apresentação da comprovação completa das alegações defensivas, a autuação fiscal será analisada com base nos elementos constantes neste PAF.

O defendente afirmou que não conseguiu entender a metodologia utilizada pelos autuantes de tão aleatórias que são as notas fiscais utilizadas. Sobre a metodologia aplicada na apuração do imposto exigido no presente Auto de Infração, os demonstrativos da autuante são compreensíveis, indicam os dados relativos aos documentos fiscais objeto da autuação e os valores exigidos. O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal.

Rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de 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, no período de janeiro a dezembro de 2010.

Conforme a descrição dos fatos foi efetuado estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96 – valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriunda direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

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.

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. O levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 11 a 17 do PAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:

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

(...)

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

I o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou

II o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.

A questão a ser decidida consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação.

O defendente alegou que a Autoridade Fazendária considera como entrada mais recente, notas fiscais aleatórias, que dizem respeito às mercadorias que entraram no estoque da empresa em data anterior à transferência, mas que não representam a última entrada antes da saída em transferência.

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que na Auditoria Fiscal realizada, foi apurado diferença entre a base de cálculo, cujo valor foi registrado na nota fiscal de transferência, e o valor da base de cálculo correta apurada pela fiscalização, (valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), encontrando, o valor da diferença a maior na BC.

Visando esclarecer as questões e discussões travadas em torno da matéria em análise, a Administração Tributária editou a Instrução Normativa nº 52/2013, com o objetivo de esclarecer os procedimentos acerca do tratamento quanto às operações de transferências, inclusive alcançando o caso ora analisado, especialmente em seu item 2:

“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 de mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência pelo destinatário localizado neste Estado.”

Vale ressaltar, que a mencionada Instrução Normativa nº 52/2013, citada pelos autuantes, estabelece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, 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. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa criou novas regras para a situação em comento.

Ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o conseqüente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, § 7º, I, da LC 87/96.

Considerando as alegações apresentadas pelo defendente os autuantes refizeram os cálculos, ficando reduzido o valor do débito originalmente apurado, de R\$ 144.641,93 para R\$ R\$ 144.628,86, conforme demonstrativos constantes no CD à fl. 105 do PAF.

Após o refazimento dos cálculos pelos autuantes esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que os autuantes intimassem o defendente para apresentar demonstrativo de todos os equívocos constatados no levantamento fiscal, indicando as respectivas notas fiscais, apresentando documentos e livros fiscais originais comprobatórios das alegações defensivas, e que os autuantes elaborassem novos demonstrativos, corrigindo os equívocos apontados e comprovados.

O defendente não acostou aos autos novas comprovações, apresentando o entendimento de que não há como admitir que tal tarefa seja relegada ao defendente, invertendo o ônus de provar o fato gerador. Alegou que o Fisco considera como entradas mais recentes operações ocorridas em vários meses antes da saída tributada, o que é impossível que condiga com os fatos, vez que os produtos indicados a título de exemplo são perecíveis e de grande entrada e saída.

Embora o autuado tenha apontado possíveis equívocos no levantamento fiscal, quando intimado a apresentar as comprovações e indicar todas as inconsistências que constatou, não cumpriu a diligência determinada por esta Junta de Julgamento Fiscal, apresentando os documentos necessários a tal comprovação. Entendo que o contribuinte tem direito de, a qualquer tempo no curso do processo administrativo fiscal, apresentar documentos que são analisados em homenagem aos princípios da verdade material e do informalismo previstos no art. 2º do RPAF/99.

Entretanto, não é razoável que o órgão julgador fique aguardando por tempo indeterminado que o contribuinte comprove o que alegou, porque se deve cumprir os prazos processuais, ressaltando que a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada das provas que o mesmo tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações.

Em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, as decisões tomadas neste Órgão Julgador, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento. Tem sido este o posicionamento reiterado da Segunda Instância deste CONSEF nas decisões sobre a matéria tratada neste PAF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0231-12/15, CJF Nº 0226-12/15 e CJF Nº 0224-12/15.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência parcial da autuação, no valor total de R\$144.628,86 (conforme demonstrativos constantes no CD à fl. 105 do PAF), tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Posteriormente ao julgamento de primeira instância, o Sujeito Passivo apresentou Manifestação (fls. 311/313), alegando que, apesar de não ter sido intimada de qualquer decisão proferida nos autos do processo administrativo, foi surpreendida com a informação de que o Auto de Infração em epígrafe havia sido inscrito em Dívida Ativa. Sendo assim, com fundamento no artigo 20 do RPAF e do art. 272, §§ 5º e 9º do Código de Processo Civil, pleiteou fosse decretada a nulidade da intimação referente ao Acórdão nº 0215-03/16, sendo devolvido o prazo para apresentação de recurso cabível, a contar da decisão que deferir o pedido, juntamente com a determinação da suspensão da exigibilidade do Auto de Infração nº 206891.0050/14-7, cancelando-se consequentemente a inscrição na Dívida Ativa.

A PGE, em resposta à solicitação, emitiu parecer (fls. 328/332), opinando pelo deferimento do pedido de controle de legalidade, para que seja declarada a nulidade do ato de intimação do

Acórdão JJF nº 0215-03/16, requerendo juntamente o cancelamento da inscrição em Dívida Ativa pelo NDA/PROFIS/PGE.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 345/359)**, com juntada de documentos em mídia digital, com base nas seguintes alegações:

- a) Afirmou haver várias inconsistências materiais no Auto de Infração, capazes de acarretar a nulidade da autuação, pois não observa os comandos constantes do art. 142, do CTN, o que impede o desenvolvimento de uma defesa pautada em situações concretas;
- b) Pontuou que mesmo tendo demonstrado as inconsistências claras dos cálculos que embasam a autuação, também foi solicitado que o Recorrente refizesse os lançamentos, trabalho privativo das autoridades fiscais;
- c) Observou que o Fisco considerou como entradas “mais recentes” operações ocorridas vários meses antes da saída tributada, sendo impossível que isso condiga com os fatos, uma vez que, os produtos indicados a título de exemplo são perecíveis;
- d) Acerca das nulidades suscitadas, mencionou os arts. 18, 20 e 21 do Decreto Estadual nº 7.629/1999. Pontuou que a fiscalização não realizou a repetição de seus atos, determinando que o próprio contribuinte elaborasse o Auto de Infração;
- e) Pontuou que já foram lançadas contra a Autuada várias autuações sem o devido fundamento a exemplo dos Auto de Infração nº 206891.0051/13-5 e 206891.0046/13-1;
- f) Destaca que solicitar ao contribuinte que corrija o trabalho privativo da fiscalização é atentar contra o contraditório e contra a ampla defesa;
- g) Mencionou caso análogo (Acórdão nº 0197-03/11 – AI nº 206891;0055/10-6) no qual concluiu-se pela nulidade de procedimento fiscal que não contenha a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo;
- h) Afirmou ainda haver equívoco no entendimento da Fiscalização em relação à Lei Complementar nº 87/96. A questão central é o entendimento do inciso I, do § 4º, do art. 13, da Lei Kandir. Esse dispositivo prevê a base de cálculo dos créditos de ICMS escriturados pela autuada no presente processo. Segundo a Fiscalização tal base seria o “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.”;
- i) Apesar da Fiscalização aludir a “custo de aquisição” a legislação faz referência apenas a “valor correspondente à entrada mais recente” do mesmo tipo de produto no estabelecimento. A legislação não faz menção a custo. A legislação faz menção a custos apenas no inciso II do mesmo parágrafo, porém o referido inciso aplica-se a remetentes industriais, que não é o caso dos autos;
- j) Destacou que apesar do acórdão recorrido entender que o método utilizado pela Fiscalização está correto, por estar de acordo com a IN nº 52/2013, o entendimento do CONSEF tem sido de acordo com o aludido pela Autuada (Acórdão nº 0054-12/16). Observou que o Tribunal de Justiça da Bahia, também tem entendimento favorável ao quanto disposto pelo Autuada (A.I. nº 0004495-87.2014.8.05.0000, A.C nº 0524431-38.2014.8.05.0001, A.I nº 0017564-89.2014.8.05.0000);
- k) Finalmente pugnou pela reforma do Acórdão recorrido, para a decretação da nulidade do Auto de Infração, e, subsidiariamente, que pelo total provimento do recurso apresentado, determinando o cancelamento do Auto de Infração.

Posteriormente, os autos foram distribuídos para esta 1ª Câmara, com o objetivo de ser apreciado o Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO

Mediante o presente Auto de Infração, imputa-se ao Sujeito Passivo o cometimento de uma infração, tipificada como *“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 protocolos”*.

Em primeira instância, o Auto foi reduzido apenas para a retirada da Nota Fiscal nº 0455, excluída pelo próprio Autuante. Contudo, em razão do valor desonerado ser inferior ao montante previsto na alínea “a” do inciso I do art. 169 do RPAF, não foi interposto Recurso de Ofício. Desse modo, passo à análise do Recurso Voluntário.

Inicialmente, rejeito o pedido de nulidade por cerceamento de defesa, pois não vislumbro no presente PAF os vícios apontados na peça recursal. O Auto de Infração encontra-se instruído com demonstrativos que evidenciam de forma clara os critérios de apuração do imposto objeto da exigência, bem como foram realizadas diligências possibilitando que o Recorrente indicasse exatamente os equívocos cometidos pela fiscalização, com relação à alegação de que não teria considerado o valor das entradas mais recentes.

Ademais, as poucas notas indicadas por amostragem pelo Recorrente não são capazes de infirmar os demonstrativos elaborados pela fiscalização, pois, na maioria dos casos o Recorrente não juntou cópia dos DANFES referentes às Notas ou mesmo sua chave de acesso, bem como porque juntou notas de devolução de mercadoria, em razão do desfazimento de negócio realizado com terceiros.

Rejeitada a preliminar de nulidade, passo à análise do mérito.

Com relação ao mérito, o Recorrente ataca a metodologia utilizada pela Fiscalização no cálculo do valor da entrada mais recente, notadamente no que se refere à interpretação conferida ao inciso I, do § 4º, do art. 13, da Lei Kandir e ao teor da Instrução Normativa nº 52/2013.

Com relação ao tema, é preciso destacar o paradigmático voto proferido pelo Ilustre Conselheiro, José Rosivaldo Evangelista Rios, ao julgar o Auto de Infração nº 206891.3019/16-0, lavrado contra a mesma Recorrente:

“(…)

Na sequência e seguindo a importância e supremacia das normas legais, chego, de relação ao tema do presente processo, à Instrução Normativa 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 acrescer, 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 IN 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 SEQUINTE 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 CÍVEL AC 99128920104013400 (TRF-1)

Jurisprudência•Data de publicação: 12/09/2014

EMENTA

A **Instrução Normativa** nº 658, de 4/7/2006, que limitou a aceção 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 abarcar 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 aceção 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 aceção 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:

CMV = EI + C – EF, onde,
CMV – Custo das Mercadorias Vendidas
EI – Estoque Inicial
C – Compras
EF – Estoque Final

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

CI = CA – IR, onde:
CI – CUSTO DE INVENTÁRIO
CA – CUSTO DE AQUISIÇÃO
IR – IMPOSTOS RECUPERÁVEIS:

- Se tributação com base no Lucro Real: ICMS, PIS e COFINS
- Se tributação com base no Lucro Presumido: ICMS

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 resposta do eminente 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 prevêm 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 JF, 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 n. 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, 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 decerto 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. nº 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 despcienda, 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. nº 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. ATECIPAÇÃO DA TUTELA MANDAMENTAL DEFERIDA EM SEGUNDO GRAU.”.

(...)

“A priori, revelam-se ilegítimas 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 compute 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 compute 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 – 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 que 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.”.

Assim, conforme restou brilhantemente exposto no voto retro indicado, não merece guarida o entendimento esposado pela Fiscalização em excluir, da base de cálculo das transferências interestaduais, o valor dos tributos recuperáveis (ICMS da entrada no estabelecimento remetente, PIS e COFINS), de modo que o cancelamento do Auto de Infração é medida que se impõe.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para cancelar a autuação.

VOTO VENCEDOR

Quero pedir vênia ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se refere à inclusão, na base de cálculo, dos tributos recuperáveis, nos termos a seguir.

Como bem destacou o nobre Relator, trata-se de operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos do Sujeito Passivo cuja base de cálculo utilizada deixou de excluir os impostos recuperáveis, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

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

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

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

...

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

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

...”

É verdade que o texto legal, acima reproduzido, não faz referência expressa aos tributos recuperáveis, não sendo possível, por conseguinte, asseverar que a tese do Fisco seja cristalina. A exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, não decorre, todavia, da interpretação literal da norma, mas de uma leitura integrada do sistema, mais especificamente do alcance prático que deve ser dado ao princípio da não cumulatividade. De fato, admitir que o ICMS venha a incidir sobre uma base inflada com tributos representa aceitar o efeito cumulativo da incidência tributária em debate, gerando uma tributação em cascata nos custos das mercadorias, algo que o legislador constituinte quis afastar ao erigir a não cumulatividade como vetor de todo o sistema tributário estadual.

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

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

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

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

Quanto ao argumento da ilegalidade da Instrução Normativa nº 052/2013, não merece acolhida já que descabe falar em inovação da Instrução Normativa, pois as orientações nela contidas resultam de mera interpretação da lei, nada havendo de novo. Assim tem se posicionado a jurisprudência recente do TJBA, consoante decisão exarada na Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.0001, da lavra da Primeira Câmara Cível, cuja ementa assim consignou.

“APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. CREDITAMENTO FISCAL. PAGAMENTO A MENOR. APLICAÇÃO DO REGIME DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. DECADÊNCIA. TRANSFERÊNCIA

INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT Nº 052/2013. ... III – A Instrução Normativa 052/2013 possui natureza meramente interpretativa, aplicando-se a fatos pretéritos, incidindo sobre os do presente feito.”

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

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

Ora, se de novo nada há é porque a Instrução Normativa simplesmente interpretou a lei, podendo ser aplicada retroativamente, devendo ser rejeitado o pleito de exclusão da multa para o período anterior a sua vigência. Assim, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida. Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

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, mantendo a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0050/14-7**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$144.628,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Leonel Araújo Souza, Laís de Carvalho Silva e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LEONEL ARAÚJO SOUZA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO OUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS