

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0006/17-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e DAIRY PARTNERS AMÉRICA BRASIL LTDA. (DPA BRASIL)  
**RECORRIDOS** - DAIRY PARTNERS AMÉRICA BRASIL LTDA. (DPA BRASIL) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS ORIGEM** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO- Acórdão 3º JJF nº 0123-03/18  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 03/04/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0052-12/20

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º da Lei nº 7.014/96. A Instrução Normativa nº 52/2013, esclarece a interpretação do valor correspondente à entrada mais recente. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis - PIS, COFINS e ICMS) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria, não devem ser inclusos na base de cálculo das transferências. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Indeferido pedido de diligência fiscal. Ajustes realizados pelos Autuantes adequando os valores correspondentes à entrada mais recente, reduzem o valor originalmente lançado. Decretada, de ofício, a exclusão da multa aplicada nos termos do art. 106 do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Auto de Infração *Procedente em Parte*. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente, de apreciação do Recurso Voluntário (fls.1.683) e também de Ofício, interpostos em face de julgamento em Primeira Instância deste Conselho de Fazenda que decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em lide, lavrado em 25/05/2017, quando foi lançado **ICMS no valor de R\$1.710.100,19**, acrescido da multa de 60%, em decorrência da *utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos*, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de julho de 2013 a dezembro de 2015.

*Consta, em detalhe, tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas operações de transferências estaduais com o consequente pagamento do ICMS a menor que o devido.*

Após a impugnação inicial, e a informação fiscal dos autuantes, a Junta decidiu pela Procedência Parcial, conforme voto abaixo, transcrito integralmente.

### VOTO

*Preliminarmente, observo que a infração imputada ao contribuinte, foi enquadrada equivocadamente, no inciso II, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar 87/96, a base de cálculo nas transferências será o custo da*

*mercadoria produzida, assim entendida: a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ou seja, inicialmente, os Auditores consideraram na apuração do imposto devido, o custo da mercadoria produzida. O defendente alegou que o imposto deveria ser apurado, obedecendo à regra disposta no inciso I do citado dispositivo legal, as transferências deverão se dar, sobre o valor correspondente à entrada mais recente da mercadora, isto porque, todas as operações consideradas no levantamento fiscal, são transferências interestaduais que têm origem de estabelecimento comercial, seu Centro de Distribuição – CD, situado no Estado de Pernambuco.*

*Destaco que este equívoco, apontado pelo defendente, foi devidamente saneado pela fiscalização, com a elaboração de novo levantamento fiscal, com base no correto dispositivo legal, inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96 e com a reabertura do prazo de defesa, 60 (sessenta) dias, purgando dessa forma, o vício argüido.*

*Na análise de todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, o RPAF-BA e com a Lei 7014/96. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99. Os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos, demonstrativos e documentos fiscais e CD fl.1576, documentos recebidos pelo autuado conforme comprova recibo na fl.1575, constantes nos autos, necessárias à demonstração dos fatos argüidos, tendo o autuado, exercido com plenitude a ampla defesa e o contraditório.*

*Saliento que a descrição da infração permite, claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.*

*Dessa forma, fica indeferido o pedido de diligência pleiteado pelo defendente, pois entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso I do RPAF/99.*

*No mérito, trata o presente processo, da exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, em relação aos meses de julho de 2013 a dezembro de 2015.*

*Em sua defesa, o Autuado afirmou que, com os novos demonstrativos elaborados pelos autuantes, houve uma significativa redução no valor cobrado no Auto de Infração. Além disso, tais demonstrativos se fizeram acompanhar de um Parecer contendo “explicação detalhada sobre os fundamentos realizados” pela Auditoria Fiscal, por meio do qual, foi manifestado o entendimento a respeito da base de cálculo nas operações de transferência interestadual correspondente à entrada mais recente da mercadoria.*

*Acrescentou que, apesar de admitir que no caso discutido nos autos, a base de cálculo do ICMS corresponde à entrada mais recente da mercadoria, conforme linha defendida na impugnação fiscal, o Parecer concluiu ao final, que a expressão é equivalente ao “custo de aquisição”. Em outras palavras, o Parecer ignora que a legislação estadual possui dois diferentes critérios para determinar a base de cálculo do ICMS no caso de transferência interestaduais, aplicando-os indistintamente, como se fossem sinônimos.*

*Analizando os fatos à luz da legislação aplicável, observo que a jurisprudência pátria encontra-se pacificada sobre o entendimento de que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, que não pode ser modificada por lei estadual ou qualquer outra norma jurídica, como Instruções Normativas, sob pena de afronta a Carta Magna.*

*Portanto, em obediência ao art. 146, II, ‘a’, da CF/88, a Lei Complementar nº 87/96, no § 4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, em três hipóteses:*

- a) Sobre o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*
- b) Sobre o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*
- c) Tratando-se de mercadorias não industrializadas, sobre o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

*Registre-se, por oportuno, que tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. O citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, também por lei complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.*

*O aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese do artigo 17, § 7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no artigo 13º, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.*

*No entender dos Autuantes, os valores objeto de lançamento foram apurados pelo contribuinte, com base em critérios não autorizados pela Lei.*

*Já o defendente, sustenta que nos termos da Lei Complementar, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda, deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mesma mercadoria, assim entendido, aquele efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, nele devendo estar inclusos o ICMS, PIS e COFINS incidente naquela operação.*

*Observo que o autuado questiona o critério previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, para a fixação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, quando provenientes de estabelecimentos comerciais – Centros de Distribuição. O defendente alega equívocos na apuração do valor da entrada mais recente utilizada pelos autuantes na determinação do crédito fiscal considerado como indevido, ao excluir os impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).*

*Conforme a descrição dos fatos foi efetuada estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso I). A base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada 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;*

*O defendente registrou que para comprovar suas alegações a respeito da lisura do procedimento adotado nas operações de transferências aqui discutidas, elaborou planilha e respeitadas o volume das operações que são objeto do período autuado (julho de 2013, até dezembro de 2015), selecionou 10 notas fiscais (entre todas as listadas no arquivo anexo) por mês, objeto do período autuado, que refletem as operações de maior valor, as quais, também se encontram juntadas aos presentes autos. Selecionou exemplo para demonstrar, que essas notas fiscais (assim como, todas as demais listadas na planilha) indicam que as transações ocorridas entre DPA Nordeste e CD/PE foram operação de compra e venda de mercadorias industrializadas pela DPA Nordeste (CFOP 5101 - Venda de produção do estabelecimento).*

*Sobre esta alegação, ressalto não restar dúvidas, que os Autuantes acataram estas observações defensivas, ao elaborar o novo levantamento fiscal, adotando o critério exigido no inciso I, do § 4º, do art.13 da LC 87/96, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.*

*Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto supra citado. Portanto, observo que 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 nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme recibo de entrega dos demonstrativos e CD fls. 1575/1576.*

*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, § 7º, 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;*

*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. Ou seja, se o PIS e a COFINS integram esse valor.*

*O PIS e a COFINS são tributos não cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.*

*Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que a autuação fiscal deu cumprimento a orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA sobre a matéria e também seguiu julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).*

*Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, 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.*

*Vale salientar, que foi editada a Instrução Normativa nº 52/2013, orientando sobre como deve ser apurada 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.*

*Na referida Instrução Normativa consta a orientação de 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”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mesma tenha criado novas regras para a situação em comento.*

*A respeito da matéria, e visando esclarecer a questão, diante de discussões já travadas neste Órgão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa nº 52/13, a qual explica procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, inclusive no 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 nem transferência pelo destinatário localizado neste Estado.”*

*Tal instrumento normativo aclara, pois, a questão, facilitando o esclarecimento da lide.*

*De relação aos tributos recuperáveis, importante frisar que os créditos referentes aos mesmos não compõem o custo de aquisição, conforme tratado no item 13.6 da NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC 1.255/09, e no item 11 da NBC TG 16, aprovada pela Resolução CFC 1.170/09:*

*“13.6 Os custos de aquisição de estoques abrangem o preço de compra, tributos de importação e outros tributos (com exceção daqueles posteriormente recuperáveis pela entidade), transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos na determinação dos custos de compra.” - NBC TG 1000*

*“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), 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.” - NBC TG 16.*

*Observe que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar nº 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 Lei nº. 7.014/96.*

*Logo, pelo exposto, entendo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia,*

*incluiu valores associados ao valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, como previsto no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente.*

*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 da autuação, 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 indevido.*

*Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, caso dos autos, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no § 7º do art.309 do RICMS/2012.*

*Cabe destacar, por importante, a recente Decisão em matéria idêntica, julgando procedente a autuação nos termos aqui discutidos, conforme Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJ/BA) na Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001.*

*Em relação à alegação da defesa, de inconstitucionalidade do percentual da multa aplicada de 60%, visto entender que a mesma foi fixada em patamares que tornam sua cobrança confiscatória, verifico que não pode ser acatada. Observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista em dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.*

*O autuado solicitou que as intimações referentes ao presente processo administrativo, sejam remetidas, ao endereço dos seus advogados indicando o endereço para recebimento das intimações relativas a este processo administrativo: Lobo & de Rizzo Advogados: Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados do Senhor Marcelo Bez Debatin da Silveira.*

*Registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo, se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade, se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.*

*Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos, qualquer fato ou prova que tivesse o condão de modificar os demonstrativos ajustados pelos Autuantes, fl. 1574 (frente e verso), contidos no CD fl.1576, do presente lançamento de ofício. Dessa forma, o Auto de Infração remanesce no valor de R\$767.346,44.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.*

A JJF recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

A Recorrente diz que demonstrou que o Auto de Infração foi lavrado com base em um grave erro de premissa, uma vez que a Fiscalização ignorou que as mercadorias recebidas pelo estabelecimento autuado NÃO foram INDUSTRIALIZADAS pela Requerente, mas PELA EMPRESA DAIRY PARTNERS AMERICAS NORDESTE – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. (“DPA Nordeste”), a qual consiste em outra pessoa jurídica. Nesse contexto, a Recorrente demonstrou a correção da base de cálculo do ICMS utilizada nas operações autuadas, com fundamento no artigo 13, § 4º, inciso I, da LC 87/96, segundo o qual a base e cálculo deverá ser “*valor correspondente à entrada mais recente*”.

Em seguida, diante da defesa apresentada, a D. Autoridade Fiscal elaborou novos demonstrativos, o que levou a uma significativa redução no valor cobrado no Auto de Infração. Com efeito, o valor remanescente exigido por meio do Auto de Infração passou a ser de R\$ 767.346,44, acrescido de multa punitiva de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea a, da Lei Estadual nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, o que levou ao crédito tributário total de R\$ 1.227.754,31.

Contudo, de acordo com o Parecer apresentado juntamente com os novos demonstrativos, apesar de a D. Autoridade Fiscal admitir que a base de cálculo do ICMS aplicável às operações autuadas corresponde a entrada mais recente da mercadoria, no seu entendimento a expressão é equivalente ao “custo de aquisição”. Em outras palavras, o Parecer ignora que a legislação

estadual possui dois diferentes critérios para determinar a base de cálculo do ICMS no caso de transferência interestaduais, aplicando-os indistintamente, como se fossem sinônimos.

No mérito, a 3ª JF do CONSEF julgou parcialmente procedente o Auto de Infração, para acolher os demonstrativos ajustados pela D. Autoridade Fiscal e determinar a redução da exigência fiscal tal como sugerido pelo Parecer, mantendo a cobrança de R\$ 767.346,44 a título de principal, acrescido de multa e juros.

De acordo com o v. acórdão, o valor remanescente corresponde aos chamados “tributos recuperáveis” (PIS, COFINS e ICMS), que teriam sido indevidamente incluídos na base de cálculo do ICMS apurado nas operações autuadas e que deu origem aos créditos aproveitados pela Recorrente no caso concreto. Em outras palavras, o v. acórdão adotou, com a devida vênia, o entendimento equivocado da Fiscalização de que a base de cálculo (entrada mais recente da mercadoria) corresponde ao custo de aquisição das mercadorias.

No entanto, o v. acórdão deve ser parcialmente reformado, para que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração nº 206891.0006/17-2, com a consequente extinção do crédito tributário correlato.

A controvérsia, por sua vez, que se firmou nos autos após a correção do lançamento pela D. Autoridade Fiscal, reside na interpretação acerca de quais valores efetivamente compõe “o valor da entrada mais recente da mercadoria” – se é o custo de aquisição da mercadoria ou o valor da entrada mais recente da mercadoria (considerado na sua totalidade e, portanto, com a inclusão dos respectivos tributos incidentes sobre ela – PIS, COFINS e ICMS).

A conclusão, com a devida vênia, equivocada do v. acórdão, foi no sentido de que “o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, 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”. Ao assim decidir, a 3ª JF do CONSEF concordou com o Parecer apresentado pela D. Autoridade Fiscal, a despeito de não refletir o entendimento do Estado da Bahia (“BA”) sobre a matéria. Senão vejamos.

Como se pode notar, nos termos da legislação federal, o primeiro critério a ser adotado no caso de mercadorias industrializadas para cálculo da base de cálculo do ICMS incidente na transferência interestadual com destino a outro estabelecimento de sua titularidade correspondente ao valor da entrada mais recente da mercadoria.

Na Bahia, a matéria está disciplinada pela Lei Estadual nº 7.014, de 4.12.1996 (“Lei nº 7.014/96”), cujo artigo 17, §8º, trata da base de cálculo do ICMS aplicável às transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte:

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

*(...)*

*§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação 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”.*

A partir da legislação já é possível identificar que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria não corresponde ao custo da mercadoria produzida, como sustentado no v. acórdão recorrido. Tanto é assim que os critérios são tratados em incisos separados, como forma alternativa para se auferir a base de cálculo nas operações de transferência.

Por outro lado, observa-se que a legislação não faz qualquer distinção quanto aos casos em que

deve ser aplicado o inciso I ou II do artigo 17, §8º. Como se pode notar, o artigo 17, § 8º da Lei nº 7.014/96, reproduziu de forma literal o disposto no artigo 13, §4º da LC 87/96. Logo, em tese, a legislação estadual permite que o contribuinte adote como base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais o valor da entrada mais recente da mercadoria ou o valor de custo do produto.

Por mais que não haja uma determinação expressa na LC 87/96 sobre quando usar um ou outro critério, convencionou-se na jurisprudência – o que é confirmado pela decisão do STJ trazida na autuação – que o “valor da entrada mais recente” (inciso I) é critério aplicável a contribuintes comerciantes (atacadistas ou varejistas) que adquirem produtos industrializados por terceiros e os revendem para seus clientes.

Na mesma linha, convencionou-se que o critério de “custo de produção” (inciso II) deveria ser observado pelos contribuintes industriais, isto é, aqueles que promovem transferências interestaduais de produtos fabricados por si próprios.

Nesse sentido, adotando a o entendimento jurisprudencial mencionado acima, a BA editou a Instrução Normativa SAT nº 52, de 18.10.2013 (“IN SAT 52/13”), por meio da qual formalizou seu entendimento de que, nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas por terceiros, a base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da entrada mais recente da mercadoria. Por outro lado, nos casos de mercadorias industrializadas pelo próprio contribuinte, destinadas a outro estabelecimento do mesmo contribuinte localizado na BA, a base de cálculo do ICMS deve corresponder ao custo da mercadoria produzida.

Como se vê, a BA entende que, apenas no caso de mercadoria industrializada pela própria empresa os contribuintes poderiam considerar como base de cálculo do ICMS a “*soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento*”.

Fica claro, portanto, que a intenção no legislador não foi definir o valor da entrada mais recente como sendo o custo de aquisição. Muito pelo contrário, a Instrução Normativa SAT nº 52/13 diferencia os dois critérios, explicando quando deve ser adotado cada valor como base de cálculo. Fosse a intenção do legislador equiparar os dois critérios de determinação da base de cálculo, evidentemente não trataria dos dois conceitos em diferentes incisos e muito menos estabeleceria situações diferentes para aplicação de um ou outro critério.

Nesse sentido, ou seja, com base nessa construção jurisprudencial (e na norma administrativa editada pela BA) que a Recorrente fixou a base de cálculo do ICMS devido nas transferências autuadas realizadas entre seu CD/PE e seu estabelecimento baiano com base no critério do “valor correspondente ao da última entrada” (inciso I), já que as mercadorias transferidas foram industrializadas por terceiro e, mais do que isso, porque foram adquiridas pelo seu CD/PE (origem das transferências interestaduais) em verdadeiras operações de compra e venda.

Ocorre que, embora o v. acórdão tenha igualmente fundamentado seu posicionamento na Instrução Normativa SAT nº 52/13, a interpretação que a 3ª JF do CONSEF deu a esta norma foi completamente distinta (e, com a devida vênia, equivocada) pois admite que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual é, na verdade, o custo de aquisição – o qual não é composto pelos tributos recuperáveis.

Isso claramente ocorreu pois o v. acórdão desconsiderou que, embora a LC 87/96 não trate expressamente sobre o critério que deve ser utilizado na apuração da base de cálculo das transferências interestaduais, a jurisprudência pátria se dedicou à interpretação dessa lei no que concerne à matéria em debate, além desse ter sido também o papel Instrução Normativa SAT nº 52/13.

Com efeito, verifica-se a necessidade de reforma do v. acórdão, na medida em que concluiu, equivocadamente, que “*o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia incluiu valores associados ao valor correspondente à entrada mais recente da*

*mercadoria*”, o que, nos termos do voto do Relator, teria resultado numa base de cálculo maior do que aquela legalmente prevista.

Até porque, ficou demonstrado que a adoção do critério do “valor correspondente ao da última entrada”, a Recorrente simplesmente não podia, por estar legalmente autorizada, aplicar o custo de produção como critério para identificar a base de cálculo do ICMS devido nessas transferências, dado que (i) a Requerente não foi a industrializadora desses produtos; (ii) o CD/PE efetivamente comprou as mercadorias adquiridas, o que significa dizer que tais operações tiveram preço comercial (com margem de lucro) e (iii) se tivesse praticado o critério exigido pelo Fisco baiano, seria certamente autuada pelo Fisco Pernambucano, por tributar indevidamente (para menos) as ditas transferências interestaduais, já que o Estado de Pernambuco prevê os mesmos critérios trazidos pela LC 87/96, no artigo 6º, §3º da Lei nº 11.408, de 20.12.1996 (“Lei 11.408/96”).

Assim, impõe-se a reforma do v. acórdão a fim de que seja cancelado o valor remanescente da autuação, tendo em vista o flagrante equívoco cometido na interpretação da legislação e jurisprudência pátrias acerca da base de cálculo aplicável às operações de transferência interestadual de mercadorias.

#### A NECESSIDADE DE RECÁLCULO DO VALOR REMANESCENTE DA AUTUAÇÃO

Na remota hipótese desta Colenda Câmara Julgadora entender pela correção da interpretação conferida à legislação pelo v. acórdão, e, assim, pela necessidade de exclusão dos valores correspondentes aos tributos recuperáveis que integraram a base de cálculo do ICMS decorrente das operações autuadas, o que se admite por argumentar, ainda assim não poderia subsistir a cobrança remanescente do Auto de Infração – especialmente no tocante às parcelas correspondentes ao PIS e à COFINS.

Com efeito, verifica-se que o v. acórdão não se atentou ao fato de que as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as operações autuadas foram reduzidas à ZERO, nos termos do item XI, do artigo 1º da Lei Federal nº 10.925, de 23.7.2004 (“Lei nº 10.925/04”), de modo que não haveria que se falar na dedução de valores referentes ao PIS e COFINS que integraram a base de cálculo do ICMS, quando as respectivas alíquotas estavam zeradas – não havendo que se falar em valores de PIS e COFINS na sua composição.

Na hipótese de ser mantida a cobrança, portanto, deverá ser determinada a exclusão dos valores correspondentes ao PIS e COFINS, tendo em vista que a alíquota dessas contribuições nas operações questionadas foi zero.

Além disso, a D. Autoridade Fiscal, ao proceder à elaboração dos novos demonstrativos, cometeu ainda outro equívoco, pois considerou como “valor da entrada mais recente” as notas fiscais que ampararam as operações entre a DPA Nordeste e o CD/PE, ao invés das notas fiscais que são, de fato, objeto do Auto de Infração. Ora, deve ser considerada a documentação fiscal correspondente à operação de transferência entre o CD/PE e o estabelecimento autuado da Recorrente.

Trata-se de grave erro cometido pela D Autoridade Fiscal, que, sob hipótese alguma, poderá persistir, devendo ser sanado caso a cobrança remanescente venha a ser mantida por este Egrégio Conselho.

Assim, está evidente que, mesmo que o entendimento dessa Colenda Câmara seja pela manutenção do v. acórdão, impõe-se que seja determinado o recálculo do valor remanescente da exigência, considerando (i) que as alíquotas do PIS e COFINS estavam reduzidas à zero, e (ii) que as notas fiscais utilizadas pela D. Autoridade Fiscal no novo lançamento, e que compuseram o cálculo do valor remanescente da autuação, não correspondente às operações autuadas, devendo ser utilizadas aquelas que foram efetivamente emitidas para amparar as operações ora questionadas.

Como conclusão do exposto, a Recorrente pleiteia seja DADO INTEGRAL PROVIMENTO a este Recurso Voluntário, para que o acórdão recorrido seja PARCIALMENTE REFORMADO e,

consequentemente, seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração nº 206891.0006/17-2, com a consequente extinção do crédito tributário correlato.

Às fls. 1.701/2 a 2ª CJF converteu o processo em diligência, para que os autuantes verificassem a pertinência das alegações de que as alíquotas de PIS e COFINS já estariam reduzidas a ZERO. Além disso, alega-se que foi considerada a entrada mais recente, as notas fiscais que são de fato, ampararam as operações entre DPA NORDESTE e o CD/PE, ao invés das notas fiscais do auto de infração.

Às fls. 1.706 os autuantes acataram os argumentos no que diz respeito as alíquotas zeradas de PIS COFINS e reduziram o lançamento julgado em Primeira Instância de R\$767.346,44 para R\$236.029,52, conforme demonstrativos de fls. 1.707/8.

Intimado a se manifestar, o Recorrente, às fls. 1723, insiste que não foi eliminado pela autoridade fiscal, o equívoco no que diz respeito ao valor da entrada mais recente, decorrente das transferências entre CD/PE e o estabelecimento autuado.

## VOTO

Trata o presente, de julgamento dos Recursos de Ofício e também Voluntário, decorrentes de decisão em Primeira Instância deste Conselho de Fazenda que reduziu o valor lançado de ICMS inicialmente R\$1.710.100,19, acrescido da multa de 60%, e após julgamento da 3ª JF, remanesceu no valor de R\$767.346,44.

Apreciando o Recurso de Ofício, foi devidamente esclarecido, que tal redução se deve ao fato de que os autuantes, inicialmente pensaram tratar-se de transferências oriundas de fabricação própria, mas após apresentação da defesa, verificou-se que em verdade, eram transferências de aquisições oriundas de compras, e não transferência do fabricante para seu centro distribuidor. Tal erro é explicável visto que o vendedor pertence ao mesmo grupo empresarial, contudo, com CNPJ completamente distinto, não podendo se configurar como transferências, mas efetivas aquisições por compras, inclusive com margem de lucro, conforme demonstrado na impugnação.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

O estorno de crédito foi inicialmente efetuado a partir do cálculo de custo de produção, porém, foi feito como sendo transferência entre estabelecimentos comerciais, com base na Instrução Normativa nº 52/13, a partir da exclusão dos impostos recuperáveis, PIS, COFINS e ICMS. Assim, há de se considerar que a correção efetuada, em princípio está assentada em decisão fundamentada pelos próprios autuantes. Mantida a decisão recorrida de ofício.

A Recorrente diz que demonstrou que o Auto de Infração foi lavrado com base em um grave erro de premissa, uma vez que a Fiscalização ignorou que as mercadorias recebidas pelo estabelecimento autuado NÃO foram INDUSTRIALIZADAS pela Requerente, mas PELA EMPRESA DAIRY PARTNERS AMERICAS NORDESTE – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. (“DPA Nordeste”), a qual consiste em outra pessoa jurídica.

Quanto a este aspecto, da premissa adotada inicialmente, de fabricação própria, os próprios autuantes, conforme intimação após a defesa inicial, às fls. 1.577, em que estes reconhecem que “considerando que a empresa informa, somente agora na contestação, que não foi a filial da autuada quem fez a produção das mercadorias objeto deste auto de infração que trabalhou com custo da mercadoria produzida” para efeito de base de cálculo das transferências. Assim, ainda em primeira instância tal situação foi admitida e reformado o cálculo, sendo concedida a reabertura do prazo de defesa, para que o Recorrente examinasse toda as alterações procedidas.

Embora não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, é preciso deixar claro que as alterações promovidas pelos autuantes, substituindo o cálculo do custo de transferência como se fosse fabricação própria, para o cálculo do custo de transferência a partir de um CD par filial varejista, não mudaram o fulcro da infração cometida, nem houve alterações dos documentos fiscais

utilizados para recalcular o lançamento.

A infração foi descrita como “*utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar*”.

Para tal, conforme pode se verificar nos demonstrativos iniciais e posteriores, os autuantes, a partir das notas fiscais de transferências entre o CD de Pernambuco e a filial baiana, verificaram se os preços de transferências correspondiam inicialmente ao custo de fabricação das mesmas mercadorias, a partir das entradas das mesmas mercadorias no CD.

Uma vez constatada que não se tratava de fabricação própria, os mesmos documentos, tanto de entrada no CD, decorrentes das compras, como nas transferências para a filial da Bahia, foram utilizados, dessa vez, ao se reformar o valor do lançamento, não mais se reportando ao custo das mercadorias produzidas e transferidas ao CD, como inicialmente pensado, mas ao efetivo custo de aquisição, conforme disciplinado na Instrução Normativa SAT nº 52/13. Vejamos o que diz supracitada INSTRUÇÃO NORMATIVA, a este respeito:

*Considerando ainda que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis [item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) - Estoques] assevera que devem ser expurgados os tributos recuperáveis (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) do custo de aquisição das mercadorias Resolve esclarecer que:*

(...)

*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.*

O que fizeram os autuantes ao reformar o lançamento? utilizaram o comando normativo do item 2.1 da instrução normativa. A partir das mesmas notas fiscais de aquisição expurgaram o valor do ICMS PIS e COFINS, incidentes nas entradas mais recentes e refizeram o preço de transferência, que em confronto com o preço praticado, ficou menor, e conseqüentemente o ICMS destacado e utilizado como crédito, ficou maior, e foi estornado.

Após o Recurso Voluntário, e considerando as alegações pertinentes, a 2ª CJF converteu o processo em diligência, conforme pedido às fls. 1.701/703, em que pede se considerar que as alíquotas de PIS e COFINS no caso desta lide estavam zeradas, nos termos do item XI do art. 1º da Lei nº 10.925, e que, portanto, não poderiam ter sido depuradas já que sequer estavam inclusos entre os impostos a recuperar, mas tão somente o ICMS.

O pedido também ponderou que os autuantes consideraram para cálculo do valor da entrada mais recente, as notas fiscais entre a DPA NORDESTES e o CD/PE, quando deveriam considerar a documentação das transferências.

Os autuantes prontamente refizeram os cálculos retirando a glosa dos valores do PIS e COFINS, contudo, mantendo o do ICMS. Para facilitar a compreensão do procedimento, vejamos a diferença entre o que foi calculado na alteração feita em primeira instância e na segunda (deixo de considerar o cálculo inicial, que envolveu custos de fabricação, pois foi abandonado, não tendo qualquer repercussão nos valores efetivamente em discussão nesta lide).

Vejamos o item NESTLE BEBIDA LACTEA LIQUIDOCOCO 48X180. No demonstrativo antes do

Julgamento de Primeira Instancia, os autuantes encontraram o preço de transferência unitário, em R\$0,39 e assim, concluíram que foi utilizado na nota fiscal de transferência nº 57 de julho de 2013, de R\$8,99 de crédito fiscal utilizado a maior.

Após a diligencia solicitada por esta segunda instância, conforme se verifica à fl. 1.709, a mesma mercadoria teve o preço de transferência encontrado em R\$0,43 após exclusão da glosa indevida dos valores do PIS e COFINS, apenas mantendo-se o ICMS, e assim, o valor estornado de crédito para a mesma nota fiscal de transferência, ficou em R\$6,83. Tal redução do valor do crédito indevido é facilmente explicado pelo aumento da base de cálculo da mercadoria no cálculo do ICMS na origem (12%) e com isto, o crédito lançado na Bahia foi maior, e consequentemente a glosa do crédito indevido, menor.

Contudo, os demonstrativos estão impressos apenas com primeira e ultima folha, no que diz respeito ao resumo da glosa do crédito indevido. Os demonstrativos analíticos de como se efetuou o cálculo do preço de transferência estão nos CDS anexos.

No caso do valor encontrado antes do julgamento de primeira instancia, é possível aferir que para o item NESTLE LACTEA LIQUIDOCOCO, os autuantes utilizaram a ultima nota fiscal de aquisição do CD em Pernambuco, a Nota Fiscal nº 4.626 de 27/07/2013.

Nesta nota fiscal utilizada para aferir o valor de aquisição, foi de R\$3.014,40 para a quantidade de 5.760 unidades. O ICMS foi de R\$512,45 com alíquota de 17%, já que foi compra efetuada internamente em Pernambuco. Na primeira alteração, julgada pela Junta, os autuantes consideraram para efeito do cálculo do preço unitário de transferência além do valor do ICMS citado, os valores de R\$49,74 para PIS e R\$229,09 para COFINS.

Na diligencia solicitada em segunda instância, os valores de PIS e COFINS, foram zerados, remanescendo para efeito de cálculo, o valor do ICMS a ser expurgado conforme comando normativo da Instrução Normativa nº 52/13. Conforme esclarecido no demonstrativo, o Recorrente utilizou como valor de transferência, R\$0,52, resultante da divisão do valor da compra (R\$3.014,40) por 5.760 unidades –  $3.014,40/5.760 = R\$0,52$ . O cálculo dos autuantes resultou em R\$0,43 e não em R\$0,52. Como se chegou a este valor? Como o ICMS da aquisição, R\$512,45 embora pago na aquisição junto ao fabricante, tal imposto é lançado a crédito pelo adquirente em sua conta corrente fiscal, ou seja, efetivamente tal imposto não influencia o preço efetivo de aquisição, pois será recuperado mediante lançamento a crédito pelas entradas.

Os autuantes, então, excluíram este valor de R\$512,45 de ICMS (R\$3.014,40 – R\$512,45) encontrando-se R\$2.501,95. Este valor, dividido por 5.760 unidades, resulta em R\$0,43 que é o preço efetivo de aquisição, e pela qual o Recorrente deveria transferir para o estabelecimento baiano.

Dessa forma o valor foi novamente alterado para R\$236.029,52, conforme demonstrativo sintético mensal à fl. 1.708.

Resta ainda o argumento do Recorrente, de que deve se considerar a documentação fiscal de transferência entre o CD/PE e o estabelecimento autuado. De fato, tal pedido foi feito inclusive na diligência. Contudo, o próprio pedido foi equivocado, por indução de equívoco do próprio Recurso Voluntário. Isto porque, conforme foi demonstrado neste voto, a documentação utilizada para estorno do crédito, foi mesmo a existente entre as operações do CD/PE com o estabelecimento autuado. Ocorre que para se encontrar o preço de transferência, é imprescindível a utilização das notas de aquisição.

O próprio Recorrente fez isto quando do seu cálculo, pois encontrou o valor unitário do item apreciado, exatamente ao dividir o preço de aquisição  $R\$3.014,40/5.760$ , R\$0,52, enquanto os autuantes utilizaram a mesma nota fiscal, contudo, retirando o imposto recuperável (ICMS) para se encontrar o valor a ser transferido.

O critério utilizado, fundamenta-se na LC 87/96, reproduzido na Lei nº 7.014/96, art. 17, parágrafo 8º, I - a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente de

mesmo titular localizado em outra unidade da Federação é o valor correspondente à entrada mais recente.

Contudo, a Instrução Normativa nº 52/13, em caráter interpretativo, estabeleceu que o valor da entrada mais recente é o valor efetivamente suportado pelo adquirente já que o ICMS pago na aquisição é recuperado, mediante lançamento a crédito na sua conta corrente fiscal.

Verifico ainda, que o lançamento ocorreu a partir de julho de 2013, a dezembro de 2015. A instrução normativa, é de outubro de 2013. Os autuantes, na informação fiscal, fls. 1.649, verso, diz que nos termos do art. 106 do CTN, a lei aplica-se a fato pretérito quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados e que nesse sentido as portarias e instruções normativas são normas complementares e que nessa toada cabe ao CONSEF também apreciar a dispensa da penalidade constante do dispositivo citado do CTN.

De fato, a Instrução Normativa nº 52/13 é norma interpretativa, inclusive já reconhecida em decisões judiciais em processos similares pelo Tribunal de Justiça deste Estado, o que, em outros termos, significa que a instrução normativa esclarece o que já era possível apreender a partir da Lei nº 7.014/96 e da LC 87/96.

A Instrução Normativa nº 52/13 trouxe esclarecimentos do que vem a ser o valor correspondente à entrada mais recente no caso de transferências interestaduais, e sendo norma interpretativa pode ter efeitos retroativos, sem contrariar o princípio segundo o qual lei nova não retroage.

No direito tributário, a norma se volta para a conduta do contribuinte, e uma vez ocorrido o evento previsto (infração à lei tributária) deve se submeter à consequência punitiva além do pagamento da obrigação principal. Tal punição visa coibir o contribuinte de exercer conduta lesiva à ordem tributária.

Contudo, a multa tem como pressuposto a prática de um ilícito e tem finalidade punitiva, assim como a correção monetária destina-se a atualizar o valor da moeda, o seu poder de compra. Enquanto as multas por infração são aplicadas com caráter punitivo visando impor o cumprimento efetivo e tempestivo das obrigações tributárias, os acréscimos moratórios visam repor o valor que o Estado deixou de obter se houvesse recebido o imposto em seu devido tempo e por outro lado, estando o mesmo valor em posse do contribuinte, no decurso de tempo entre o fato gerador e obrigação de pagar o imposto, este se locupletou indevidamente com rendimentos e correções monetárias que cabiam ao estado, se houvesse o adimplemento tempestivo.

Assim posto, retiro de ofício, a multa no período de Julho a setembro de 2013, mantendo contudo, os acréscimos moratórios.

Face aos fundamentos acima, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, retirando, de ofício, as multas entre julho e setembro de 2013, mantidos os acréscimos moratórios.

#### **VOTO EM SEPARADO (Recurso Voluntário)**

Peço licença ao Ilustre Relator para, acompanhando-o em relação ao não provimento do Recurso de Ofício, registrar ressalvas sobre o fundamento da decisão, no que concerne ao Recurso Voluntário.

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

O esforço argumentativo de ambas as teses se sustenta na dificuldade de admitir-se, por um lado (Contribuinte), que ato normativo infralegal e meramente interpretativo possa conduzir à desqualificação do comportamento adotado, e que implica carga tributária menor por admitir a apropriação de crédito de ICMS em seu valor integral, sendo esse comportamento iniludivelmente admitido na legislação de regência quando da ocorrência dos fatos geradores. Por outro lado

(Fisco), o comportamento admitido no quadro normativo então vigente implicaria, em seu entender, um tratamento diferenciado entre comerciantes e industriais, sendo que a interpretação dada pela Instrução Normativa SAT nº 52/2013 seria o mais equilibrado.

O grau de litigiosidade do conflito é evidente, e as posições estão bem marcadas. Neste Conselho de Fazenda, vemos o registro corriqueiro das decisões por voto de qualidade em torno da questão: de um lado, alguns afirmam que:

*O motivo da autuação seria a suposta utilização indevida de crédito fiscal por conta de base de cálculo do ICMS superior à prevista em Lei Complementar, nas operações interestaduais pela unidade federada de origem.*

*O fiscal autuante, ao deduzir da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS,*

*porquanto recuperáveis, e em consonância ao disposto na Instrução Normativa (IN nº 52/2013), extrapolou o campo de direito material e acabou por criar uma nova metodologia de apuração da base de cálculo não prevista em Lei.*

*Ocorre que, as disposições da referida Instrução Normativa são inconstitucionais e ilegais, na medida em que conferem interpretação extensiva ao conteúdo da norma que lhe dá supedâneo (Lei Complementar nº 87/96), procedimento este não autorizado pelo nosso ordenamento jurídico.*

*Os valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS devem compor o preço previsto da entrada mais recente, tão somente porque não há na Lei Complementar nº 87/96 qualquer previsão que exclua esses tributos da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, não sendo coerente afirmar que por conta de dispositivo meramente interpretativo (Instrução Normativa nº 52/2013) o fiscal autuante possa ignorar a hierarquia das normas.*

*E uma análise do quanto articulado no Acórdão JJF Nº 0147-01/16 é suficiente para que possamos perceber posicionamentos contraditórios no âmbito do próprio CONSEF. Naquele momento, a 1ª JJF decidiu, por unanimidade, pela inclusão dos tributos (PIS/COFINS/ICMS) na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação.*

*Veja que há notória insegurança jurídica do contribuinte, levando-se em consideração posicionamentos divergentes no âmbito do CONSEF. É certo afirmar que, paradoxalmente, a fiscalização ora pretende excluir os impostos da base de cálculo do crédito, quando o contribuinte é o destinatário, ora pretende incluir na base de cálculo quando o contribuinte é o remetente das mercadorias em transferência para outros estados.*

*Ademais, é forçoso concluir que na hipótese de uma empresa possuir estabelecimentos filiais em outros Estados, se observado as regras autônomas de cada um destes estados, seus estabelecimentos estariam incorrendo em total desequilíbrio na apuração fiscal autônoma dos seus estabelecimentos, em flagrante ato contra o pacto federativo.*

*Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.*

*(Voto do Conselheiro Carlos Antonio Borges Cohim da Silva, Acórdão 1ª CJF nº 2060-11.18, j em 26.9.2018, Internet em 13.11.2018)*

Vozes de escol dentro deste CONSEF sustentam, de modo oposto, que:

*A jurisprudência deste Conselho está se firmando no sentido de manter a procedência destes lançamentos, notadamente a partir de decisões judiciais que acolheram a procedência da autuação, embora deva reconhecer que ainda nenhum dos processos transitou em julgado. De forma exemplificada, trago abaixo, trecho de decisão judicial convalidando os julgamentos deste Conselho de Fazenda:*

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

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

*da entrada mais recente dever ser calculado com a exclusão dos tributos recuperáveis, declarando, com isso, a subsistência do Auto de Infração nº 206891.0019/13-4, mantida a decadência do período de janeiro a junho de 2008, reconhecendo-se, por consequência, prejudicados os Embargos de Declaração da empresa Estok. Em face da iliquidez do julgado, notadamente em virtude da decadência de parte do crédito tributário, fixo que os honorários advocatícios, considerando-se a sucumbência recíproca, serão definidos após a fase liquidação, nos termos do § 4º, II, do art. 85 do CPC/2015.*

Nota-se que também vem-se consolidando o entendimento acerca da penalidade. A multa pelo descumprimento de obrigação principal tem sido afastada não sob o fundamento alegado pela Recorrente, art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, e sim com fundamento no art. 106, inciso I do CTN – ora, se o ato é interpretativo, e o comportamento adotado pelo contribuinte não era explicitamente contrário à legislação ao tempo da ocorrência do fato tributário, deve-se afastar a penalidade. Ou seja, as Juntas têm mantido a aplicação da penalidade, conforme proposto pelos Autuantes, mas as Câmaras vêm afastando a multa, como proposto pelo Ilustre Conselheiro Relator.

Com a devida licença, a questão (da exata interpretação das interações entre os princípios que municiam o valor constitucional da segurança jurídica – é dizer, entre outros, os princípios da anterioridade e da irretroatividade) nos parece já ter sido solucionada pelo Supremo Tribunal Federal quando examinou dispositivos da Lei Complementar nº 118/05, em julgamento cuja repercussão geral foi reconhecida:

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

Vale dizer: a norma interpretativa (lembre-se, o dispositivo do CTN fala em **LEI INTERPRETATIVA**, e não em Instrução Normativa, que integra o conceito de “normas complementares das leis”, dentro do quadro do CTN, art. 100, inciso I), que altera o quadro normativo para agravar a situação do Contribuinte, não pode atingir fatos geradores anteriores à sua edição, e deve respeitar o princípio da anterioridade.

A seguinte passagem de Luís Eduardo Schoueri, em seu Direito Tributário (7ª edição, 2017) sobre o princípio da irretroatividade amolda-se ao caso em tela:

*Com o Princípio da Irretroatividade, vê-se que, no sistema brasileiro, o legislador não pode “consertar”, ainda que por meio adequado (lei) uma omissão na definição da hipótese tributária. Qualquer mudança valerá dali*

*em diante.*

Pois bem, no presente caso, em que parte dos fatos geradores que embasam a autuação (ou seja, a apropriação do crédito de ICMS nas operações subsequentes sem a exclusão de ICMS, PIS e COFINS, constante de notas fiscais que deram suporte à autuação) ocorreram no mesmo exercício da edição da Instrução Normativa SAT nº 52/2013 – vide fl. 04.

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

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

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

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

Ademais, também sob outro fundamento, toda a autuação (e não apenas a parte atinente aos fatos geradores ocorridos no mesmo exercício da edição da Instrução Normativa SAT nº 52/13) não merece ser mantida. Refiro-me à intelecção de que não há, com a devida vênia, autorização legislativa que encontre guarida nas normas nacionais de regência do ICMS e apta a desconsiderar o crédito que se houve segundo normas da Unidade da Federação de situação do estabelecimento remetente, sobretudo quando essas normas são semelhantes à que o próprio Estado da Bahia aplica, quando na posição de Unidade da Federação de situação do estabelecimento remetente!

Observa-se que a infração combatida versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias em transferências interestaduais, cujo o cerne é a interpretação da LC 87/96, a qual estabelece a base de cálculo para transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.

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

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

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

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

Vale ressaltar que, não é permitido a qualquer Estado da Federação alterar a base de cálculo de imposto que fora reservada constitucionalmente a Lei Complementar.

A Constituição Federal, no art. 146, III, “a” estatui que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízos ao pacto federativo.

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

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

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

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

A Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia inovou no ordenamento jurídico e adicionou ao art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/1996 a obrigatoriedade de, na formação da base de cálculo, o remetente *“não computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto”*.

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

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

Tendo em vista que todas as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorreram apenas do fato de os autuantes terem excluído ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo, metodologia esta que se mostra em desalinho com a Lei Complementar nº 87/96, nada mais restaria a ser exigido.

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

Recorde-se que no Acordão JJF nº 0127-02/12 este CONSEF decidiu por unanimidade que seria necessária a inclusão dos tributos ditos “recuperáveis” (PIS, COFINS, ICMS) na base de cálculo do

ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação. Entendo que o Ente tributante deva adotar posturas e entendimentos não conflitantes, pois tal posicionamento resulta em grande insegurança jurídica, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal.

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

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

Concluiria pelo provimento do Recurso Voluntário se a tese aventada fosse outra. Avulta a consideração de que diversos contribuintes têm sido compelidos a proceder aos dois comportamentos, essencialmente contraditórios, é saber: expurgar “tributos recuperáveis” do cômputo do crédito fiscal das mercadorias advindas de outros Estados; mas acrescentá-los ao cômputo da base de cálculo de mercadorias que remete a outros Estados. Ora, exigências assim contraditórias ferem a racionalidade do Sistema.

Contudo, para além do que se encontra postulado, devo concordar com o Relator, deixando claro, entretantes, o meu posicionamento contrário à própria aplicabilidade da Instrução Normativa SAT nº 52/2013 para o caso em tela, o que por certo merecerá pronunciamento em definitivo por parte do Poder Judiciário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e, de ofício, retirar as multas entre julho e setembro de 2013, modificando a Decisão recorrida e julgando **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0006/17-2**, lavrado contra **DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$236.029,52**, sendo o valor de R\$209.313,42, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, e o valor de R\$26.716,10, sem incidência da multa aplicada de acordo citado anteriormente, nos termos do art. 106 do CTN.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO EM SEPARADO (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, José Raimundo Oliveira Pinho e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de março de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – VOTO EM SEPARADO  
(Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS