

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0044/15-5  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e UNILEVER BRASIL LTDA.  
**RECORRIDOS** - UNILEVER BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0179-04/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 03/04/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0056-12/20

**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 para contemplar operações com os CFOPs 1949 e 2949 (outras entradas de mercadorias) o que implicou na redução do débito. Rejeitada a nulidade suscitada. Modificada a Decisão recorrida para aplicar, de ofício, com base nos artigos 100, incisos II e III, e 106, inciso I, do CTN, a exclusão da multa aplicada. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**, com exclusão da multa. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em razão da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou por unanimidade Procedente em Parte, o Auto de Infração lavrado em 16/12/2015, para exigir ICMS no valor total de R\$369.928,15, acrescido da multa de 60%, em decorrência de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS nas transferências interestaduais com base de cálculo utilizada na unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênios ou protocolo.

No campo das informações complementares foi indicado que deixou de promover o estorno de crédito em relação a base de cálculo prevista no inciso I, do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (2011), relativo a transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular (CDS) e, conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

A 4ª JJF na decisão proferida (fls. 142 a 163) fundamentou que:

Inicialmente discorreu que na informação fiscal os autuantes refizeram o demonstrativo original de entradas por transferências interestaduais, incluindo as operações com os CFOPs 1949 e 2949 (outras entradas de mercadorias) o que resultou na diminuição do valor anteriormente autuado, o que implicaria na reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias. Mas como em 29/04/16 o autuado protocolou novo pedido de prazo suplementar para manifestação acerca da intimação e não houve resposta, levou em consideração de acordo com o art. 2º do RPAF/BA, especialmente em atendimento aos princípios da verdade material, do informalismo e da garantia da ampla defesa e, acolheu a peça intitulada “Defesa Complementar”.

Quanto a nulidade suscitada sob o argumento de que na autuação foi aplicado alíquota interna de 17% ao invés de 7% ou 12%, fundamentou que não assiste razão ao autuado, tendo em vista o demonstrativo de apuração do ICMS creditado (fls. 11 a 23), foi feito com base nas alíquotas interestaduais de 12% ou 7%, a depender da origem das aquisições e o fato de constar no auto de

infração a alíquota de 17%, reveste apenas em questão relacionada ao sistema de lançamento e que não interfere no débito apurado, a exemplo do valor de R\$12.881,41 (31/01/2011), que corresponde ao valor apurado no demonstrativo inicial constante a fl. 12. Concluiu que o fato de constar no Auto de Infração a alíquota de 17%, isso não ocorreu, não acolhendo a nulidade suscitada.

No mérito, ressaltou que a autuação, tem como argumento central a apuração do valor da base de cálculo da entrada mais recente, que entende existir incongruências no lançamento, citando que:

*O produto com o código 222983, mencionando que desde 15.07.2011 fora utilizado como VEMR aquele apurada em 30.10.2010. Em relação a este item, vejo que a VEMR indicada pelos autuantes, 30.10.2010, foi utilizada para operações a partir de 18.05.2011, ou seja, saídas ocorridas após a data da última entrada localizada. Neste caso, caso este dado não fosse o correto, deveria a autuada apontar qual a efetiva data de entrada, devidamente documentada, a fim de que os autuantes pudessem refazer o levantamento, se fosse o caso. Portanto, afasto este argumento defensivo.*

Quanto aos demais argumentos de mérito trazidos pelo autuado, não acolheu por estar em “dissonância com a jurisprudência predominante neste Conselho de Fazenda”, a exemplo dos Acórdãos nºs CJF 0247-12/15, CJF 0056-11/16, CJF 0045-11/16; CJF 0052-11/16, CJF 0057-11/16 e 060-11/16. Ressalta que a decisão contida no Acórdão CJF nº 0054-12/16, se trata de uma decisão isolada, que não reflete os julgamentos realizados neste CONSEF, inclusive pela própria 2ª CJF.

Transcreve decisões contidas nos CJF Nº 0247-12/15, CJF 0056-11/16, CJF 0045-11/16 e CJF 0052-11/16, todos julgados procedentes pela Segunda Instância (Câmaras de Julgamento Fiscal) deste CONSEF e que a decisão contida no Acórdão CJF 0054-12/16 trata se de uma decisão isolada que não refletem o entendimento predominante neste Conselho.

Em seguida transcreveu parte do conteúdo contido nas decisões proferidas nos Acórdãos JJF 0139-01/16 (fl. 154/156); JJF 0174-03/16; JJF 0091-04/16, na Primeira Instância do CONSEF e mantidos na segunda instância a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0092-11/14 e CJF Nº 0138-11/14.

Concluiu que:

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

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

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

*Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, com o acolhimento da redução levada a efeito pelos autuantes que resultou na exigência na ordem de R\$254.662,82.*

A 4ª JJF recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

O sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 174 a 183), inicialmente discorre sobre a infração, argumentos defensivos e informação fiscal que implicou na redução do débito, manifestação sobre a mesma e julgamento na primeira instância.

Transcreve o disposto no art. 2º do RPAF/BA e argumenta a decisão proferida pela primeira instância do Conselho da Fazenda do Estado da Bahia, deve observar os princípios constitucionais que regem a atividade administrativa, em especial, o da legalidade objetiva.

Discorre sobre os atos postos em lei formalmente executados pela Administração e que permite a instauração do processo administrativo e que a decisão proferida utiliza procedimento de apuração instituído pela Instrução Normativa (IN) nº 52/2013, exarada com objetivo exclusivo de clarificar as normas já postas no ordenamento jurídico vigente.

Cita texto de doutrinadores que define a Instrução Normativa como norma complementar, inclusive, com manifestação do STF, *com fundamento no art. 100, I*, do (STF - ADI: 365/1991) e não pode extrapolar os limites impostos pela lei, submetendo-se ao controle de legalidade pela Autoridade competente, bem como todos os atos administrativos daí decorrentes.

No caso, afirma que a base de cálculo superior à legalmente prevista é disposta no art. 17, § 7º, I da Lei Estadual nº 7.014/96, que dispõe que a base de cálculo do imposto, na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, é: “I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Aduz que observou tal determinação, conforme conceito do valor da entrada contido no voto divergente exarado pela Conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento no Acórdão CJF nº 0092-11/14, de que “*deve corresponder ao valor constante no documento fiscal que acobertou a entrada imediatamente anterior à referida saída por transferência da mercadoria*”.

Ressalta que os autuantes ao apurarem a base de cálculo, subsidiado pela Instrução Normativa nº 52/2013, excluíram da última entrada o ICMS de origem, o PIS e COFINS, por serem recuperáveis e incluíram o ICMS a alíquota de origem, em afronta ao estabelecido no art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal que remete para a lei complementar, que no caso é a LC 87/96, que no seu art. 13, §4º, inciso I, determina que nas saídas por transferências, a *base de cálculo do imposto é o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*.

Argumenta que a autuação e a decisão proferida na primeira instância, tem como suporte as regras dispostas na Instrução Normativa nº 52/2013, que não submete as limitações dispostas na LC 87/96 e Lei nº 7.014/96, e por isso falta amparo legal, ignorando o disposto no art. 2º do RPAF/BA, motivo pelo qual o configura a negativa do controle de legalidade do ato administrativo e flagrante violação do Princípio da Legalidade Objetiva, o que torna o ato de lançamento do crédito NULO.

Requer que a decisão seja julgada nula.

Argumenta que além de demonstrar que a Instrução Normativa nº 52/2013 configura ato administrativo ilegal, indicou a recente alteração de posicionamento da 2ª Câmara de Julgamento deste Conselho Fazendário, contido no Acórdão CJF 0054-12/16, que em decisão unânime proveu o Recurso Voluntário do Contribuinte para desconstituir a aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, o que já tinha sido manifestado em votos divergentes nos Acórdãos nºs CJF 0092-11/14 e CJF 0138-11/14.

Aduz que o próprio Conselho de Fazenda Estadual, ao interpretar corretamente a legislação tributária, bem como a hierarquia das normas, vêm concluindo pela impossibilidade de Instrução Normativa nº 52/2013 ao estabelecer a base de cálculo do ICMS em operações de transferências e caso o relator não perfilhe desse entendimento, deve requisitar parecer da Procuradoria Geral do Estado, nos termos do inciso II, “b”, do art. 137 do RPAF/BA.

Por fim, requer que o lançamento seja totalmente cancelado, pugnando pelo Provimento do Recurso Voluntário ou que os autos sejam remetidos ao PGE/PROFIS para emitir parecer final.

O processo foi encaminhado a Secretaria do CONSEF (fl. 188) para análise da questão quanto a exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo e foi redistribuído a esse relator, conforme despacho no verso da mesma folha.

## VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF face a decisão proferida que implicou na redução do débito original de R\$369.928,15 para R\$254.662,82.

Verifico que na defesa apresentada o sujeito passivo alegou que em relação as operações de transferências, a fiscalização considerou entrada de mercadorias relativa a um período muito

extenso para apurar o valor da entrada mais recente (VEMR), exemplificando que para o produto com código 222983 de 15/07/2011 foi apurado VEMR de 30/10/2010 (fl. 58).

Na informação fiscal os autuantes reconheceram que na apuração do VEMR consideraram apenas os Códigos Fiscais de Operações (CFOP) pertinentes a compras para comercialização. Diante das alegações defensivas, reconheceram os argumentos (fls. 80/81) e refizeram o demonstrativo original, considerando as operações com os CFOPs 1949 e 2949 (outras entradas de mercadorias) o que implicou na redução do débito e acolhido na decisão proferida pela Primeira Instância, ora recorrida.

Pelo exposto, constata-se que a desoneração procedida pela 4ª JJF, decorreu de erro material que foi corrigido na fase instrutória, tendo sido cientificado o estabelecimento autuado que se manifestou em defesa complementar.

Assim sendo, considero correta a desoneração procedida no julgamento da Primeira Instância, visto que está correta a decisão ao considerar na apuração do VEMR, todas as entradas ocorridas no estabelecimento. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO.

Quanto ao Recurso Voluntário interposto, inicialmente cabe apreciar o pedido de nulidade da decisão sob o argumento de que não foi observado o princípio da legalidade objetiva.

O recorrente argumenta que o procedimento de apuração instituído pela Instrução Normativa nº 52/2013, como norma complementar extrapolou os limites impostos pela lei (art. 17, § 7º, I da Lei nº 7.014/96 e art. 13, §4º da LC 87/96).

Conforme fundamentado na Decisão contida no Acórdão CJF 045-11/16, a citada Instrução Normativa reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo estabelecida na LC 87/96 e serve de orientação aos seus prepostos fiscais, para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Além disso, a Decisão proferida pela 11ª Vara da Fazenda Pública de 11/02/2020 manifestou entendimento de que *“Acolho os Embargos de Declaração do Estado da Bahia conferindo-lhes efeitos modificativos para reconhecer que a cobrança de ICMS contida no Auto de Infração nº 206891.0026/14-9 é integralmente hígida, em razão do caráter interpretativo da IN 27/2013, aplicável na espécie, em face de força normativa dos precedentes...”*

Portanto embora tenha sido manifestado entendimento oposto em votos divergentes neste Conselho de Fazenda Estadual (CJF 0092-11/14 e CJF0138-11/14) e decisão isolada (CJF 0054-12/16), as decisões prevalentes são de que a Instrução Normativa nº 52/2013 tem caráter interpretativo das regras estabelecidas na LC 87/96. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada.

No mérito, constato que o recorrente não apontou questões materiais que foram saneadas com o refazimento dos demonstrativos e que foram apreciadas no Recurso de Ofício.

Com relação ao argumento de que a apuração da base de cálculo subsidiado na Instrução Normativa nº 52/2013, excluindo do valor da última entrada o ICMS, o PIS e COFINS, não tem respaldo no art. 13, §4º, I da LC 87/96, que determina que nas saídas por transferências, a *base de cálculo do imposto é o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*, entendo que está correto a fundamentação proferida na decisão ora recorrida de que a Instrução Normativa nº 52/2013, prevê esse procedimento.

Inicialmente, quanto ao pedido para que o processo seja encaminhado a PGE/PROFIS para emitir parecer acerca da exclusão do PIS, COFINS e ICMS, observo que conforme fundamentado no Acórdão CJF 0045-11/16, a PGE/PROFIS, opinou que a apuração da base de cálculo do ICMS, nas operações relativas à *“saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular”*, é estabelecida no art. 13, § 4º da LC 87/96, norma esta reproduzida

no art. 17, § 7º da Lei nº 7.014/96. Portanto, o respaldo legal da exigência fiscal é a Lei.

Como se trata da mesma matéria, transcrevo parte do conteúdo do voto:

*Quanto à metodologia aplicada para apurar a base de cálculo, com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, bem como, da mudança de critério da apuração da base de cálculo, observo que ao longo do tempo, ocorreram mudanças significativas de procedimentos adotados por parte dos contribuintes, praticando operações interestaduais com logísticas complexas, objetivando usufruir de benefícios fiscais instituídos pelas unidades da Federação, denominado “guerra fiscal”, que produz reflexos negativos na regra matriz de partilha do ICMS. Convém fazer algumas considerações.*

*A própria Decisão proferida pelo STJ no REsp 1.109.298-RS/11, contempla essa mudança de comportamento, visto que o art. 13, §4, II da LC 87/96, estabelece que a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais é o custo de produção, assim entendido, o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento.*

*Entretanto, algumas indústrias passaram a fazer transferência interna para um estabelecimento atacadista (ou Centro de distribuição), para em seguida fazer a transferência interestadual, o que deslocava a apuração da base de cálculo para o art. 13, §4, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.*

*Considerando que tal procedimento vai de encontro ao pacto federativo que assegura a partilha do ICMS entre o estado que produz a mercadoria e o Estado em que ocorre o consumo, uma das Turmas do Superior de Justiça proferiu Decisão firmando entendimento de que as transferências originárias de Centro de Distribuição (CD), para efeito de constituição de base de cálculo de transferências, deve ser equiparada a operação originária do estabelecimento produtor, pertencente ao mesmo, ou seja, o disposto no art. 13, §4, II da LC 87/96.*

*Por sua vez, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa nº 52/13, orientando 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.*

*Dessa forma, a citada Instrução Normativa, reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo da LC 87/96, serve de orientação aos seus prepostos fiscais, de que para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.*

*Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que em parte foi transcrita pelos autuantes à fl. 322:*

*... Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga [...].*

*Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, CONFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (i) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.*

*Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contido na Decisão da Primeira Instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo, critério que também deve ser aplicado, nas operações de transferências para outros Estados.*

*Destaco que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar*

*Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, a exemplo dos Acórdãos CJF 0181-11/14, CJF 0092-11/14, e CJF 0138-11/14, inclusive relativa ao estabelecimento autuado, conforme Acórdãos CJF 0174-11/15 e CJF 0236-11/15.*

Embora o recorrente não tenha pedido o cancelamento da multa indicada no Auto de Infração, considerando que o Auto de Infração foi lavrado 16/12/2015 exigindo ICMS relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2011 e 31/12/2011, adoto o mesmo posicionamento da 1ª CJF nas Decisões contidas nos Acórdãos CJF 0174-11/15 e CJF 0236-11/15 nas quais foram excluídas as multa aplicadas, com apelo nos artigos 100, II e III, e 106, I do CTN.

Há de se reconhecer, que de fato o Fisco da Bahia e este Conselho de Fazenda Estadual, vinham reiteradamente mantendo o posicionamento de que PIS/COFINS/ICMS compunham a base de cálculo nas operações interestaduais de transferência, tanto originadas na Bahia, quando tendo como destinatários empresas aqui localizadas, que resultaram em julgamentos procedentes.

Assim sendo, o teor dessas Decisões neste contencioso, são fontes normativas, conforme o artigo 100, incisos II e III do CTN e por conseguinte, no período fiscalização [2011], alvo da acusação fiscal, inexistia a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, na data de 18/10/2013.

Como a mencionada Instrução Normativa nº 52/2013 tem caráter interpretativo, na situação presente configura-se a situação prevista no artigo 106, I do CTN, restando inaplicável penalidade ao ato do sujeito passivo. Dessa forma, considero que deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, com os acréscimos legais, porém excluindo a multa indicada no Auto de Infração.

#### **VOTO DIVERGENTE**

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

A questão não é nova, efetivamente. Este CONSEF teve oportunidade de julgar já há alguns anos, por ambas as suas Câmaras, 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 (constante da Nota Fiscal que corporifica a “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”), sendo esse comportamento iniludivelmente admitido na legislação de regência quando da ocorrência dos fatos geradores. Por outro lado (Fisco), o comportamento admitido no quadro normativo então vigente implicaria, em seu entender, um tratamento diferenciado entre comerciantes e industriais, sendo que a interpretação dada pela Instrução Normativa SAT nº 52/2013 seria o mais equilibrado.

O grau de litigiosidade do conflito é evidente, e as posições estão bem marcadas. Neste Conselho, vemos o registro corriqueiro das decisões por voto de qualidade em torno da questão: 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 deve 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 antes mesmo da edição da Instrução Normativa SAT nº 52/2013, ou seja, no **exercício de 2011**, como restou enunciado no Auto de Infração, a título de complemento.

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

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

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

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

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, excluir a multa aplicada, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0044/15-5**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$254.662,82** e dos acréscimos legais, sem incidência da multa aplicada de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, conforme o art. 106, I do CTN.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Marcelo Mattedi e Silva e Mauricio Souza Passos.  
VOTO DIVERGENTE – Conselheiro(a)s: Henrique Silva de Oliveira, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de março de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – VOTO DIVERGENTE

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS