

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0007/12-8
RECORRENTE - LOJAS INSINUANTE LTDA. (DUKEL)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0064-02/13
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 06/02/2014

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0006-13/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o valor da entrada mais recente quando oriundas de estabelecimento não fabricante (artigo 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96). Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 04 de outubro de 2012, com exigência de R\$ 2.399.169,86 de ICMS, acrescido da multa de 60% através do Acórdão JJF nº. 0064-02/13 (fls. 334 a 349), pela constatação da seguinte infração à legislação tributária:

Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, referente aos exercícios de 2007 e 2008, conforme demonstrativos e documentos às fls. 15 a 193.

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

"Inicialmente, fica rejeitado o pedido de nulidade argüido pelo defendente, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, estando todos os itens da autuação acompanhados de levantamentos e documentos, que permitiram a ampla defesa e o contraditório, cujas questões que envolvam erro na apuração do débito serão apreciadas por ocasião do mérito.

Portanto, o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2007 a 2008, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Verifico que consta na Descrição Fatos do Auto de Infração, fls. 02 a 07, que para a realização da auditoria que ensejou a conclusão fiscal foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o valor mais recente da mercadoria na forma prevista no artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Cumpre registrar que o sujeito passivo em momento algum nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, ou seja, que recebeu em transferência de outros estabelecimentos as mercadorias para comercialização neste Estado, nem tampouco apontou erro nos números constantes no levantamento fiscal.

Portanto, o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art.

13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, deve corresponder ao valor correspondente à entrada mais recente de mercadoria.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado localizado neste Estado.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

Assim sendo, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96.

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

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

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

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

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

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo.

No caso em comento, por se tratar de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos acima citados. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias dos centros distribuidores localizado em outros Estados, para o contribuinte pertencente ao mesmo titular localizado neste Estado, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente ao “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, segundo dispõe o inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpra observar que a fiscalização na apuração da base de cálculo levou em conta o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, expurgando do ICMS o PIS e o COFINS. O trabalho fiscal foi feito com base no CD anexado à fl. 14.

Portanto, considerando que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima), e restando evidenciada que o PIS e o COFINS, não compõem o custo de produção, tais rubricas contábeis não podem integrar a base de cálculo prevista no citado dispositivo legal, sem correto não considerá-los, como fizeram os autuantes, na composição da base de cálculo nas transferências para filiais localizadas neste Estado.

O levantamento fiscal foi efetuado conforme planilhas de fls.18 a 58 do PAF (impressas as últimas folhas) denominada “Demonstrativo de Apuração da Diferença do ICMS creditado nas operações de saídas em transferências interestaduais (Infração 01) – 2007 e 2008”, tendo sido elaborado às fls.16 e 17 dos autos, planilha referente ao “Resumo Mensal - Estorno de ICMS – 2007 e 2008”, correspondente aos valores

apurados nos exercícios de 2007 e 2008, conforme CD à fl. 14, e no demonstrativo de débito do Auto de Infração às fls. 07 e 08, constam as datas de ocorrência e de vencimento, cujo cálculo foi feito com base na entrada mais recente das mercadorias extraído dos arquivos Sintegra entregues ao Fisco e anexados ao processo.

Ressalto que os autuantes para adotar o seu procedimento fiscal constante nas planilhas acima especificadas, ou seja, para determinar o valor mais recente da mercadoria na forma prevista na legislação tributária acima citada, efetuaram consulta à Diretoria de Tributação da SEFAZ/Ba, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias Fiscais-contábeis, cujo posicionamento do citado órgão é no sentido de que a formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais (que não produziram as mercadorias ou produtos) deve ser constituída pelo VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, EXCLUINDO-SE da mesma (BASE DE CÁLCULO) OS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (no presente caso, PIS e COFINS). Por isso, considero correto o procedimento da fiscalização em expurgar valores que não compõe o custo da mercadoria, porquanto se tratam de tributos recuperáveis.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, apurou a base de cálculo em valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97.

Sobre o limite constitucional da multa aplicada de 60%, restando constada a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, a mesma se adéqua a tipificação prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração".

Cientificado da Decisão, o sujeito passivo adentrou com Recurso Voluntário (fls. 360 a 372), no qual se insurge contra a Decisão prolatada, argumentando inicialmente que o lançamento é nulo, diante da utilização como fundamento de todo o raciocínio desenvolvido pela fiscalização tomando como base em Decisão isolada e não amparada em outros precedentes do STJ, vez que o Acórdão no processo 1.109.298 é expressamente citado como ente de razão para obter a descrição do suposto ilícito apontado nesta autuação. A discrepância entre a fundamentação do acórdão e a situação específica do autuado, diante de que no STJ tratava-se de estabelecimento industrial que foi assim considerado e por isso aplicado naquele processo o art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 que permitiu a utilização do conceito de custo de aquisição. Na situação do autuante se trata de estabelecimento comercial o que o próprio acórdão do STJ entende ser aplicável o que estabelece o art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, que é dispositivo completamente diverso daquele por ele pretendido, o que leva à conclusão de que o princípio da moralidade administrativa foi desatendido.

Recorre ao Dicionário Aurélio para verificar o significado do vocábulo "amparo" utilizado pelos autuantes para buscar a relação da mencionada Decisão do STJ no REsp nº 1.109.298-RS com o Auto de Infração ora recorrido.

Deste modo, nos exatos termos utilizados pela fiscalização deduz que a mencionada Decisão contida no Recurso Especial nº 1.109.298 é quem dá toda a sustentação ao Auto de Infração ora impugnado, isto é, o seu fundamento ou o alicerce desta autuação repousa sobre o mencionado REsp nº 1.109.298.

Assevera que o mencionado Acórdão é utilizado como alicerce principal que sustenta todo o raciocínio do suposto ilícito apontado nesta autuação, mas como demonstrará, o mesmo afasta a possibilidade de aplicação à Recorrente do art. 13, § 4º, inc. II da LC 87/96, por ser este estabelecimento comercial, já que o STJ apenas viabiliza a utilização do custo de aquisição como base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais quando se trata de estabelecimento vinculado a fabricante de produtos, por se entender que o estabelecimento é industrial por asserção.

Tanto isto é verdade que da transcrição da ementa do citado julgamento do STJ os Auditores Fiscais atuantes suprimiram da citação no presente Auto de Infração o item 02 da ementa (vide citação constante do Auto de Infração), justamente porque aquele item da ementa esclarece

importante situação que levou o STJ a aplicar o art. 13, § 4º, inc. II da LC 87/96, ao invés de admitir a utilização da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inc. I da LC 87/96, justamente porque entendeu que o estabelecimento comercial que realizou a transferência era vinculado a uma indústria, ou em linguagem jurídica, o estabelecimento comercial era na verdade uma extensão do estabelecimento industrial, e por isso possuindo este estabelecimento comercial a característica de atividade industrial por asserção não poderia se utilizar de dispositivo somente admitido a estabelecimentos comerciais.

Assegura, pois, que a situação ora apreciada não é equivalente, transcrevendo trechos do julgamento já mencionado, possuindo a mesma atividade mercantil/comercial e não faz parte de nenhum grupo econômico industrial. No caso, resta evidente tudo isso, tanto que os próprios autuantes sequer alegam isso.

Por tal motivo, entende que não se pode utilizar a hipótese prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (estabelecimento industrial) nem as consequências dessa norma, já que o recorrente não pode ser equiparada a indústria, nem mesmo por asserção. A prova disso é que as NF's de aquisição da mercadoria constantes do próprio demonstrativo anexado ao Auto de Infração atestam que as mercadorias são produzidas pelos fabricantes/indústrias notoriamente conhecidas (Brastemp, Sony, LG, Esmaltec, Metalfrio, etc), e que estes não se confundem com a figura do recorrente, descabendo ao Fisco invocar tal Decisão do STJ.

A seguir, aborda o fato de que a autuação tomou como base para a apuração da referida base de cálculo o valor da aquisição da mercadoria efetuada pelo estabelecimento sediado em outro Estado da Federação, que corresponde ao valor da última entrada, e, desse valor, retirou o valor do ICMS, do PIS e da COFINS, logo em seguida adicionando o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do estabelecimento capixaba.

Aduz que os autuantes criaram uma metodologia de apuração própria, completamente equivocada e em oposição ao que preceitua o art. 13 § 4º, I da LC 87/96, ferindo frontalmente o princípio da legalidade, que nos informa que a administração deve agir conforme disposto no diploma legal, o que claramente não ocorreu neste caso.

Menciona consulta à Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias fiscais-contábeis, cujo posicionamento do citado órgão é no sentido de que a formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais deve ser constituída pelo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, excluindo-se da mesma os tributos recuperáveis, bem como o fato do Relator de primeiro grau ter entendido que o estabelecimento situado em outra unidade da federação, ao transferir a mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, apurou a base de cálculo em valores não previstos na LC 87/96.

Cita o fato de procedimento de consulta realizada por empresa que omite a identificação, contribuinte de ICMS junto à SEFAZ Bahia, que resultou no Parecer nº. 12552 de 18/07/2008, esclarece de forma satisfatória como deve se proceder a apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência desta natureza.

Segundo a mesma, nas operações em que a consulente remeter mercadorias adquiridas no Estado da Bahia, para filiais situadas em outros Estados, a base de cálculo que deve ser utilizada deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo do ICMS, vez que a norma que trata da matéria não autoriza tal procedimento.

Assevera que a solução da consulta encontra fundamento no artigo 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96 que teve sua disposição inserida no artigo 56, V, "a" do RICMS-BA, ambos transcritos.

Observa que a consulta realizada pelos autuantes à Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA contradiz de plano, o entendimento desta mesma Diretoria, que através do Parecer acima em destaque e ora acostado aos autos pelo recorrente, nos informa que a base de cálculo que deve ser utilizada deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo

do ICMS, vez que a norma que trata da matéria não autoriza tal procedimento. Questiona, ainda a existência da própria consulta.

Cita que o Acórdão recorrido não traz em seu bojo o teor desta consulta supostamente realizada pelos autuantes à Diretoria da SEFAZ/BA e nem sequer menciona onde pode ser encontrada, demonstrando a completa aleatoriedade das alegações nas razões deste acórdão.

Ademais, se esta consulta realmente existe, observa-se que a fiscalização utiliza-se de dois métodos diferentes para a apuração da base de cálculo do imposto, utilizando-se cada um, quando e como melhor lhe convier, prática peremptoriamente vedada pelos princípios que regem a administração pública.

Ou seja, a posição dada pelos autuantes ao interpretarem a norma acima citada, lhes levou a inovar o cenário fiscal, visto que na legislação de regência não existe previsão para que os autuantes retirem os valores a títulos de ICMS, PIS e COFINS, para a determinação da base de cálculo do imposto. Por este motivo, não poderiam os mesmos utilizar, discricionariamente, de metodologia própria sem qualquer respaldo legal.

A seguir, faz exemplos numéricos de valores apurados pelos autuantes, de acordo com a metodologia por eles utilizada, a qual entende equivocada.

Como se pode verificar, o autuado agiu de acordo com a lei e com as próprias determinações desta Secretaria, por isso, descabida a autuação.

De mais a mais, não existe fundamento a argumentação constante da autuação de que o ICMS seja excluído da sua própria base de cálculo para efeito de delimitação desta base, vez que o Poder Judiciário vem afastando pretensões dos contribuintes neste sentido, à exemplo da recente Decisão do STF de que o ICMS não pode ser excluído da sua própria base de cálculo, transcrevendo Decisão a respeito.

Dessa forma, interpreta que os autuantes, ao arrepio da Lei Complementar 87/96 e da própria lei do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96), criaram uma maneira *sui generis* para determinar a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Assegura que não há, portanto, como prosperar a fórmula aplicada pelos autuantes para descaracterizar a base de cálculo aplicada pelo autuado nas transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos, seja elas de saídas ou de entradas, vez que tanto a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Estadual nº 7.014/96, determinam que a base de cálculo, nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, “o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria”, sem fazer qualquer menção à exclusão do ICMS em qualquer das etapas desta operação, conforme pode se verificar das leis que regem a matéria, cujo teor transcreve.

Pelo que se observa da legislação exposta, não merece prosperar o Auto de Infração lavrado em face do autuado, desde quando os autuantes criaram uma maneira própria para aferir o valor das saídas em transferência entre estabelecimentos da mesma empresa com a exclusão absurda do ICMS, do PIS e da COFINS do valor das entradas, e a conseqüente inclusão do ICMS no valor das saídas em transferências.

Assegura que aquilo que não está previsto em lei não pode ser criado ante ao princípio da legalidade e em consonância com o que determina o art. 155, §2º, XII, i) c/c art. 146, III, a) da CF/88.

Decerto que a base de cálculo, enquanto elemento configurador do tributo reclama lei em sentido formal à vista de sofrer alteração, com espeque no art. 97, IV, do CTN. Ou seja, não poderia a administração, ao seu próprio alvedrio, modificá-la sem a existência de diploma legal apto a realizar a alteração.

Afirma que, portanto, como se pode observar, não há base legal para a exclusão do ICMS, tanto nas entradas como nas saídas.

Após tecer diversas considerações acerca do instituto da consulta, entende que a Administração Pública não pode negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta.

Sendo assim, tendo em vista que a Consulta emitida pelo órgão administrativo vincula suas condutas em relação àquela situação fiscal, entende que razão não há para a aplicação de eventuais penalidades pecuniárias pelo suposto descumprimento de um dever instrumental emanado pela própria Administração.

Isto porque, a inteligência do artigo 100 do CTN nos informa que são normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, acrescentando que a observância das normas referidas neste artigo, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Ou seja, o próprio artigo do CTN prevê a impossibilidade de aplicação das referidas penalidades pecuniárias quando decorrentes de um ato normativo emanado pela própria administração, conforme se observa no caso presente.

Logo, a consulta realizada pela empresa que não identifica, em 18/07/2008, cujo Parecer é o de nº 12.552, que soluciona o impasse tributário, determinando que a base de cálculo que deve ser utilizada nas transferências interestaduais deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo do ICMS, vez que a norma que trata da matéria não autoriza tal procedimento, não poderia a Administração aplicar qualquer espécie de penalidade após expressamente ter emitido Parecer em conformidade com prática realizada pela ora recorrente.

Desta forma, tendo como espeque a inteligência do artigo 100, parágrafo único do CTN, requer a exclusão da multa e dos juros de mora incidentes sobre a obrigação principal, visto que tanto a lei como a própria Secretaria da Fazenda da Bahia corroboram do entendimento dado pela ora recorrente no presente caso.

Conclui, pedindo a nulidade ou improcedência do lançamento.

Encaminhado para Parecer pela PGE/PROFIS, este órgão, exara opinativo de fls. 378 a 380, no qual, expõe o fato do recorrente não ter trazido na peça recursal qualquer prova capaz de elidir o lançamento, realizado ao amparo da norma legal, se constituindo em mera repetição daqueles já contidos na defesa administrativa.

Aborda a base de cálculo do ICMS, asseverando que a mesma encontra-se prevista na Lei Complementar 87/96, com autorização expressa da Constituição Federal, especialmente no artigo 13, § 4º, inciso I, transcrito.

Observa que a questão a ser perquirida refere-se a quais parcelas compõem o valor mais recente da mercadoria, e no caso específico, se o valor do PIS/COFINS integra ou não tal valor.

Aborda a informação fiscal, afirmando que a mesma traz o posicionamento atual da Secretaria da Fazenda, em tais operações, com a exclusão da base de cálculo dos tributos recuperáveis, como o PIS/COFINS.

Em função de tais argumentos, posiciona-se no sentido de que o Recurso Voluntário não deve ser provido.

Em petição acostada aos autos, o recorrente (fls. 382 a 456) colaciona Parecer elaborado por Ives Gandra Martins a respeito do tema, reiterando os termos recursais.

Voltando à apreciação da PGE/PROFIS, a ilustre procuradora mantém os termos do opinativo anterior, remetendo o processo para julgamento (fl. 461).

Na assentada do julgamento, o patrono da empresa efetuou sustentação oral, reiterando os argumentos recursais já postos.

A PGE/PROFIS, pela sua representante, reiterou em mesa o Parecer anteriormente prolatado no processo, bem como as suas conclusões.

VOTO

Abordarei, o Recurso Voluntário, em relação ao qual analisarei as questões preliminares suscitadas pela Recorrente, as quais, na verdade, se confundem com as de mérito, razão pela qual analisarei uma a uma.

Contrariamente ao alegado no recurso, não consigo vislumbrar qualquer nulidade, quer no lançamento, quer na decisão prolatada pelo *a quo*.

Isso diante do fato de que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles *“O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”*.

Além disso, a própria Constituição Federal tantas vezes nominada pela Recorrente, em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: *“defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”*.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for a natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade da Recorrente produzi-la. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo encontra-se fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

“[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito,

percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à Recorrente, o foram de modo insofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, sequer da decisão de primeiro grau, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

Analisando o processo, verifico que todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa foram observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação recursal do sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a qualquer dos princípios do processo administrativo tributário.

Também não se pode argumentar que o lançamento tributário ofendeu o princípio da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei Complementar e a legislação estadual, inclusive, e sobretudo, a Lei nº 7.014/97. De igual forma, o princípio da verdade material foi seguido rigorosamente.

Também é corrente que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a açambarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador.

Além do texto Constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E os autuantes, ao realizarem o lançamento, nada mais fizeram do que obedecer a tal preceito.

Entendo que essa argumentação somente teria validade, caso a Recorrente, ou não tributasse as operações de transferência interestadual que realiza, ou, caso contrário, tivesse realizado o

estorno de todos os créditos fiscais que se apropriou a maior, o que me parece, não ocorreu. Dessa forma, também essas alegações não podem ser consideradas em favor da Recorrente.

Os argumentos utilizados pela Recorrente para tal carecem de qualquer fundamento, não estando presentes nenhum dos elementos motivadores de nulidade previstos na legislação, especialmente nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, inexistindo, pois, motivação real para tal requerimento. Por tais razões, não acolho a preliminar levantada, rejeitando a nulidade do lançamento.

No tocante ao mérito da autuação, observo que a infração combatida, versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias em transferências interestaduais. Tal matéria já tem sido exaustivamente debatida neste órgão, estando o seu entendimento devidamente pacificado, consoante, inclusive já mencionado ao longo do processo.

A matéria encontra respaldo na Lei Complementar nº 87/96, que de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Sabido é que a Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à lei complementar o importante papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS. No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88, determina:

“Art. 155.

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

Importante ressaltar aqui, que o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: “fixar”, o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbete próprio. Versão eletrônica.), significa “*determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável*”. E se fizermos a consulta da palavra “determinar”, teremos que tal palavra significa “*delimitar, fixar, definir, precisar, decretar, especificar*”, não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar, como pretende a Recorrente.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, a qual regula especificamente o ICMS, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 da CF/88, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, referem que à lei complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.

Indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquele contida no seu § 4º, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento com função de depósito, distribuidor, ou atacadista, de produto objeto de remessa para outro estabelecimento do mesmo titular, diante de determinação do artigo 12:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)

§ 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;”

Dessa forma, observa-se que a base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

Impende observar que se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao determinar taxativamente a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, na hipótese do remetente ter destacado o ICMS em valor superior ao devido, 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 nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, sendo que agindo da maneira como a Recorrente vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria, especialmente o RICMS/97 que vigorava à época da ocorrência dos fatos geradores:

“Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

(...)

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

(...)

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;”.

Desta forma, na hipótese do remetente ter destacado ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

A exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar nº 87/96 especificar quais sejam, quer de produtos transferidos por industrial, quer por Centro de Distribuição.

Em conclusão, o crédito apropriado pela Recorrente é indevido, porquanto incorporou somas referentes a valores não autorizados pela Lei Complementar. Malgrado ser estadual a competência legislativa do ICMS, não é menos verdade que a legislação tributária de cada Estado deve guardar estrita obediência às regras e limites exarados pela norma complementar, e pela Constituição Federal, conforme se extrai de decisão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 707.635-RS, pela sua 1ª Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 13 de junho de 2005, muito embora trate acerca de produto industrializado, diz no item 01 da mesma :

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. TRANSFERÊNCIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO.

1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF".

E em conclusão, transcrevo parte do voto então proferido, relativo a tal tema:

“Sobre o assunto, em debate, há de se considerar que:

a) a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF;

b) a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impera de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;”

Isso não significa que o Estado da Bahia esteja aplicando o artigo 20 da Lei Complementar 87/96, mas apenas cumprindo a determinação do artigo 13 do mesmo diploma legal.

Da mesma forma descabe qualquer possível alegação relativa a inobservância do princípio da não cumulatividade, pois o crédito fiscal que se está a glosar é unicamente aquele que excede à previsão legal, sendo aquela parcela que se encontra adstrita aos limites impostos pela Lei Complementar devidamente respeitados, bem como nos termos contidos no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Some-se a isso, o fato de que conforme posto, o entendimento do Poder Judiciário, através dos Tribunais Superiores, tem sido no sentido de equiparar as operações realizadas por Centros de Distribuição àquelas realizadas por estabelecimentos industriais, o que ensejou, inclusive, a decisão do ministro Castro Meira, quando da apreciação do REsp 1109298/RS.

Em decorrência de tal fato, e visando esclarecer a questão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa nº 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece 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.

Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que *"a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados."*

Isso por que a regra é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na aliena 'a' do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que *"sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)."*

Tal principio encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: *"(...) não é inoportuno afirmar que não existem 'exceções' ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei 'interpretativa' e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo 'exceção'. (...)."*

Esta é a regra geral. Todavia, como visto linhas acima, o mencionado artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de entendimento de ferir o princípio da segurança jurídica.

Todavia, em que pesem tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito.

Como exemplo, posso citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:

"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...)."

1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.

2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

3.(...)

4.(...)

5. Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.

6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade".

Dito isso, analisemos a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em uma outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A Instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, a trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução Normativa não cria, modifica ou extingue norma. apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:

"As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade esta diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência."

Da mesma forma, posso mencionar decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:

"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN, ART. 110. I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN, art. 100, I. Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não esta sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal: ADIn n. 311- 9- DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida".

Assim, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente.

Não há que se falar, pois, em invenção ou inovação da forma de se tributar as operações de transferência, vez que a metodologia aplicada é aquela entendida pela administração tributária como a correta para tais casos.

De igual forma, a resposta da consulta trazida pela Recorrente em sua peça, não pode ser acolhida, até pelo fato da mesma vincular apenas e tão somente aquele que a formula. Caso desejasse, poderia fazer ela mesma, usando a sua prerrogativa de contribuinte, uso de tal instrumento, e aí sim, poderia invocar a resposta dada como motivo para o seu procedimento. Além disso, a mesma é do ano de 2008, ao passo que aquela feita pelos autuantes é bem mais recente, e como sabido, o direito é dinâmico, tendo o entendimento do conteúdo das normas variado ao curso do tempo.

No entender de Hugo de Brito Machado “...o processo de consulta tem por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da legislação tributária. A consulta pode ser feita diante de um caso concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte.” (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472).

A formulação de consulta junto à administração tributária é uma das muitas manifestações do direito de petição. A consulta administrativo-tributária permite ao contribuinte obter orientação segura a respeito da interpretação e da aplicação da legislação tributária e aduaneira a um caso concreto que envolve sua atividade, permitindo que ampare sua conduta em entendimento vinculante para os órgãos fazendários. A consulta tributária permite ao contribuinte conhecer, com antecedência, a interpretação oficial e autorizada sobre a incidência da norma tributária e, assim, planejar a vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades, ou seja, é indicativo de lisura do contribuinte, pois se caracteriza como ação de quem quer agir de conformidade com o direito.

Formulada a consulta, o consulente tem o direito de obter uma resposta escrita e fundamentada, pois a sua resposta constitui um ato administrativo que deve preencher todos os requisitos de validade próprios dos atos administrativos em geral.

Importante ressaltar que a resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Deste modo, emitida a interpretação da Administração Pública, deve ser seguida por seus agentes até que o ato administrativo que a contém seja anulado ou tenha perdido o objeto em face de modificação da lei ou de situações de fato. A Administração Pública não pode negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. E não só. Vincula, de igual forma, o consulente.

Certo é que o processo administrativo de consulta produz pelo menos dois efeitos, quais sejam a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação que esta sendo discutida, e o impedimento, até o término do prazo fixado na resposta, para o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

A base legal da consulta tributária encontra-se no Código Tributário Nacional, o qual contém previsão da consulta em seu art. 161:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito”.

Na legislação estadual, o artigo 62 do RPAF/99 preceitua, em relação à consulta que:

“A consulta eficaz produz os seguintes efeitos, exclusivamente em relação à matéria consultada:

I - suspende o curso do prazo de recolhimento dos tributos não vencidos à data em que for formulada;

II - adquire o caráter de denúncia espontânea em relação a débito vencido até a data da formulação da consulta pelo sujeito passivo, não cabendo acréscimos moratórios a partir desta data, desde que, no prazo de 20 (vinte) dias da data da intimação da solução, o sujeito passivo adote as demais providências previstas nos arts. 95 a 99”;

Já o artigo 65 do mesmo dispositivo regulamentar, determina que a observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo, que se considera não devido no período.

Observe-se que a apresentação de consulta pelo contribuinte ou responsável, traz como consequências a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação sobre a qual for pedida a interpretação da legislação aplicável, bem como impedirá, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

Informe-se que a legislação de alguns estados, a exemplo de São Paulo, já incorporaram em seus dispositivos relativos à consulta, a previsão de que *“a suspensão do prazo não produzirá efeitos relativamente ao imposto devido sobre as demais operações realizadas, vedado o aproveitamento do crédito controvertido antes do recebimento da resposta (§ 1º do artigo 516 do RICMS/00)”*.

Os efeitos da consulta, se resumem à hipótese de, se o imposto for considerado devido, a atualização monetária será devida em qualquer hipótese, bem como, em relação aos acréscimos legais, se a consulta for formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, não haverá incidência de multa de mora e juros moratórios.

Já se a consulta for formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão a partir do vencimento do prazo fixado na resposta, ao passo que se a consulta for formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão até a data da formulação da consulta.

No caso da consulta ser formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão, sem qualquer suspensão ou interrupção, a partir do vencimento do prazo para o pagamento normal do imposto fixado na legislação.

Impende lembrar que o resultado de cada consulta, sendo específico o seu objeto, apenas atinge ao consulente, e não atinge a mais ninguém.

Isso por que, ainda no entender de Hugo de Brito Machado, *“a resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. Se contrária ao contribuinte, tem o efeito de obrigá-lo a assumir o entendimento nela contido, sob pena de sofrer penalidade cabível, ensejando, por isto a impetração de mandado de segurança contra a autoridade ou órgão por ela responsável, se favorável ao contribuinte vincula a Administração Tributária.”* (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472).

E essa é a razão pela qual não posso acatar a solicitação de dispensa da multa requerida, vez que a consulta transcrita foi realizada por outra empresa que não a Recorrente. Tivesse esta feito a consulta, da sua resposta, teria prazo para recolher tributo eventualmente devido, sem a incidência de qualquer penalidade. Todavia, a consulta feita por terceiro, não vincula a Recorrente, apenas à empresa que a realiza, e por isso não pode se beneficiar da resposta dada a outra empresa.

E mais: esclareço, contrariamente ao entendimento da Recorrente, que a consulta não é emitida pela Administração Tributária. Ela é respondida, diante dos termos postos pelo consulente.

No tocante ao questionamento da Recorrente quanto a veracidade da consulta feita pelos autuantes junto à Secretaria da Fazenda, e onde a mesma pode ser acessada, informo que o

acesso às consultas formuladas é aberto ao público, e pode ser feito na página da própria na internet da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, além de estar nos autos, às fls. 317 a 322.

Quanto ao parecer acostado aos autos, embora ninguém ouse duvidar das qualidades de seu autor, não vincula o julgador, que é livre para, de acordo com o seu convencimento, julgar de com a sua consciência, e senso de justiça, inexistindo mais de um método de apuração, consoante afirmação recursal, sendo esta a prática adotada pelos autuantes ao longo do tempo, sem que possa afirmar que "criaram" uma forma de apuração, mas sim, simplesmente, acatam o entendimento e a legislação posta.

No que diz respeito a decisão colacionada aos autos, oriunda do STF, acerca de ilegalidade na exclusão do ICMS da base de cálculo da operação, isso em verdade não ocorreu, vez que tais valores foram incluídos nos cálculos, tal como prevê o item 2.1, *in fine*, da Instrução Normativa nº 52/13.

Por tais razões, entendo que seus argumentos não podem prosperar, motivo pelo qual, alinhando-me ao entendimento da PGE/PROFIS, posiciono-me no sentido de que o lançamento deva ser mantido, pelo uso indevido do crédito fiscal, o que torna o Recurso Voluntário NÃO PROVIDO, mantendo o entendimento do órgão de primeiro grau.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese o sempre brilhante entendimento do n. Conselheiro Relator, creio necessário divergir de seu posicionamento quanto ao julgamento do mérito desta demanda, cujo cerne é a interpretação da LC 87/96 que estabelece a base de cálculo para transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa e, também, a ‘esclarecimento’ que a IN 52/2013 da Secretaria da Fazenda deu ao art. 14, §3º, incisos I e II, com base em um único posicionamento do STJ sobre o tema, em caso específico e que não pode ser tido como regra geral.

Pois bem. A infração aqui discutida fora lançada devido a suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, referente aos exercícios de 2007 e 2008.

Em primeiro lugar, como bem asseverado pela JJF em seu voto de piso, 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 LC 87/96, como abaixo se lê:

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;

Impende ressaltar que, a própria decisão *a quo* afiançou, com todas as letras, que não é permitido a qualquer Estado da Federação a interpretação da definição da base de cálculo de imposto que fora reservada constitucionalmente a Lei Complementar, consoante o art. 146, III, ‘a’ da CF.

Pela importância e lucidez da colocação, transcrevemos, *in verbis*:

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual.

Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. (grifo nosso)

Não é por outro motivo que (segurança jurídica) a Lei Estadual 7.014/96 repete o conteúdo normativo disposto na Lei Complementar 87/96 sobre a apuração da base de cálculo nas transferências. Neste sentido, vislumbro que, tanto a Lei Complementar, 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 ressalva ou exclusão de qualquer soma, a qualquer título.

Portanto, é necessário repisar que a Lei Complementar simplesmente prevê que a base de cálculo do imposto será “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, e nada mais.

Trata-se o valor de aquisição da mercadoria indicado na nota fiscal de entrada.

No caso em comento, a fiscalização excluiu o valor do ICMS, do PIS e da COFINS do valor das entradas e, posteriormente, incluiu o ICMS no valor das saídas em transferências, para encontrar o crédito supostamente devido. Feito dessa forma, entendo que a fiscalização realmente criou uma maneira própria para aferir o valor das saídas em transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, sistemática de cobrança de ICMS que não está prevista na citada Lei Complementar 87/96.

Entretanto, não cabe, em nenhuma hipótese, invocar a decisão REsp 1109298/RS, julgado em 26/04/2011 pela Segunda Turma do STJ, cuja relatoria coube ao Ministro Castro Meira, para aplicar tal sistemática de apuração de créditos.

No caso em questão, após afastar o entendimento da Súmula 166 do próprio STJ para o específico caso, o Tribunal Superior entendeu que, mesmo sendo uma operação entre fábrica para um centro de distribuição, o ICMS deveria ser lançado com base no inciso I (entrada mais recente) ao invés da habitual aplicação do inciso II (custo da mercadoria) do §4º do art. 13 da LC 87/96. Importantíssimo ressaltar que esse posicionamento foi trilhado, única e exclusivamente devido as circunstâncias do caso oportunamente julgado, em virtude da engenharia contábil do Contribuinte que direcionava o crédito de ICMS para o Estado fabricante, em detrimento do Estado consumidor.

Entretanto, mesmo diante dessa única decisão, prolatada em caso específico e que não se enquadra aos fatos deste presente PAF, não pode a fiscalização invocar a aplicação da absurda IN 52/2013.

De plano, vislumbro que a Instrução Normativa 52/2013 não interpretar o art. 13, §4º da Lei Complementar 87/96, mas sim inova verdadeiramente o mundo jurídico, contrapondo de maneira absurda toda a hermenêutica e todo arcabouço jurídico pátrio.

Tal norma jurídica, de natureza infraconstitucional, não esclarece a base de cálculo prevista no §4º do art. 13 da LC 87/96 que, como acima exposto, é clara e extremamente precisa na sua simplicidade, mas sim, cria uma nova metodologia de apuração da base de cálculo ao prever a exclusão dos tributos recuperáveis sobre a entrada mais recente, numa interpretação ampliativa e ilegal da base de cálculo, conforme abaixo se demonstra:

Instrução Normativa nº 052/2013

(...)

1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro 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; (grifo nosso)

Tal posicionamento é diametralmente oposto ao próprio entendimento do STJ no julgamento do REsp 1109298/RS, supostamente seria sua ‘base’ jurídica, que prevê uma interpretação restritiva do §4º, e não ampliativa, como foi visto.

Transcrevemos a parte da respectiva ementa para melhor compreensão:

(...)

7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. (REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA

TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011) (grifo nosso)

Como já dito, em nenhum momento a LC 13, §4º princípio da legalidade e as normas do art. 155, §2º, XII, 'i' c/c art. 146, III, 'a' da CF/88, pois se cria uma nova base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais através de Instrução Normativa, ao invés de Lei Complementar

É de basilar compreensão que, a base de cálculo, enquanto elemento essencial e caracterizador do tributo, reclama lei em sentido formal para sofrer qualquer alteração. Deste modo, não há base legal (pelo menos válida como ensinou Hans Kelsen) para a exclusão do ICMS, do PIS e da Cofins da base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimento do mesmo titular e aplicação da presente infração.

Portanto, o crédito apropriado pela Recorrente não é indevido, como conclui o nobre Relator que agora divirjo. Não há que se dizer que houve incorporação de somas referentes a valores não autorizados pela Lei Complementar, uma vez que, a Lei Complementar não exclui qualquer valor no inciso do do art. . Se assim quisesse, o legislador complementar teria explicitado e determinado as exclusões, mas não o fez.

Ademais, o próprio Recurso Especial nº 707.635-RS, colacionado pelo Relator para socorrer a sua tese, conclui em favor da impossibilidade de aplicação da IN 52/2013, ao destacar que:

a) a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF;

b) a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impera de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;

Ora, se lei estadual não pode reduzir ou ampliar o alcance da LC 87/96, quem dirá uma simples Instrução Normativa.

Pelo tudo acima exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0007/12-8**, lavrado contra **LOJAS INSINUANTE LTDA. (DUKEL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.399.169,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Valtércio Serpa Júnior e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Rodrigo Launde Pimentel e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala de Sessões do CONSEF, 08 de janeiro de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS