

PROCESSO - A. I. 297515.0001/12-6
RECORRENTE - BRASKEM S. A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3^a JJF nº - 0039-03/13
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 19/05/2014

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0131-11/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos não cumulativos incidentes sobre as vendas não compõem o custo da mercadoria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (fls. 100/133), com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 3^a JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 26/09/2012, exigindo ICMS no valor de R\$1.316.735,87, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base de cálculo superior ao estabelecida na legislação, nos meses de outubro e novembro de 2007. Consta na descrição dos fatos que decorre de estorno de crédito fiscal de ICMS em função da transferência de nafta importada do exterior, da unidade de Alagoas para a Bahia, com base de cálculo do ICMS superior à prevista no inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96, conforme memória de cálculo constante do Anexo “A”.

Na Decisão proferida a 3^a JJF apreciou que:

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base de cálculo superior a estabelecida na legislação.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS em função da transferência de nafta importada do exterior, da unidade de Alagoas para a Bahia, com base de cálculo do ICMS superior à prevista no inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96. A base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada neste Estado.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais de entradas de números 1077, 1080 e 1081, apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme demonstrativo à fl. 04, em confronto com as Notas Fiscais de saída de números 111586, 113744 e 113745. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

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

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

(...)

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

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

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

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

Em sua impugnação, o autuado alegou que não concorda com o entendimento da fiscalização de que os montantes do PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não compõem os valores da entrada da nafta, ou seja, a presente autuação foi motivada apenas pelo expurgo o PIS e da COFINS que estão embutidos no valor total das Notas Fiscais de Entrada, emitidas pelo estabelecimento do impugnante em Alagoas. Que a discussão no presente PAF resume-se em definir se o valor do PIS e da COFINS, embutidos nas Notas Fiscais de números 1077, 1080 e 1081 compõem o valor de entrada das mercadorias no estabelecimento alagoano.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o PIS, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo-se que a receita está relacionada ao faturamento da empresa, seja decorrente da venda de bens ou de prestação de serviços.

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

Neste caso, concordo com o posicionamento dos autuantes 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 dessa base de cálculo os tributos recuperáveis (no presente caso, PIS e COFINS).

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

Vale salientar que não é lícito um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações normativas internas, haja vista que neste caso, estaria ferindo o pacto federativo, em decorrência da interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Constituição Federal. Se assim fosse, uma unidade da Federação receberia mais Recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributo.

Em relação a um Acórdão de Junta de Julgamento Fiscal que foi citado, tal Decisão não faz jurisprudência em

relação ao presente processo, sendo necessário examinar cada situação para se proferir uma Decisão correlata, inexistindo decisões reiteradas pela improcedência desta autuação fiscal.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

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

O sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 116 a 133), inicialmente faz um resumo dos fatos, importação de nafta pelo estabelecimento localizado no Estado de Alagoas, transferência para a unidade autuada, entendimento da fiscalização de que deveria excluir da base de cálculo os montantes do PIS e COFINS, e julgamento pela 3ª JJF, que entende não prosperar.

Comenta a fundamentação contida no voto e afirma que não questionou o princípio da não cumulatividade do PIS e COFINS, nem existência de receita na operação de transferência ou que a base de cálculo é o da entrada mais recente.

Ressalta que o foco da discussão é a exclusão dos tributos recuperáveis, que entende não ter respaldo legal, indo de encontro à jurisprudência do CONSEF e dos Pareceres emitidos pela DITRI.

Considerando que o Recurso repete na sua quase totalidade os argumentos apresentados na defesa, em síntese pode ser resumido os seguintes argumentos:

- a) As mercadorias ingressaram com as Notas Fiscais nºs 1077, 1080 e 1081 e transferidos pelas Notas Fiscais nºs 111586, 113745 e 113744, com o expurgo dos valores do PIS e da COFINS;
- b) O “valor de entrada” diverge do “custo de aquisição”, que segundo o CPC 16, que é considerado na mensuração de estoque, com dedução dos *tributos recuperáveis*, lançados numa conta do ativo circulante. Exemplifica mercadoria adquirida por 100, com tributos recuperáveis de 10, contabilizado Débito de Estoque de 90 e de Tributos a Recuperar de 10;
- c) Que a conta estoque registra apenas parte do valor da mercadoria, que deve ser considerado como ‘custo de aquisição’, de acordo com o item 11 do Pronunciamento CPC 16. Afirma que o “valor da entrada” não pode ser equiparado ao do “custo de aquisição”.
- d) O art. 322 do RICMS/97 indica que o valor contábil é o que consta no documento fiscal, que foi desconsiderado pela fiscalização e 3ª JJF. Entende que o valor de entrada difere do custo, conforme disposto no art. 13, § 4º, I e II da LC 87/96 para efeitos de transferências interestaduais.

Discorre sobre o art. 146, III, “a”, da CF, LC 87/96, art. 56, V, do RICMS/97 no que se refere às transferências interestaduais, afirmando que os valores de PIS e COFINS glosados pela fiscalização estão embutidos no valor das notas fiscais de entrada, o que já foi manifestado no Parecer 18.529/09 (fl. 127) e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP).

Destaca que se for confirmado o entendimento dos autuantes, o Estado terá que adotar os mesmos procedimentos nas transferências destinadas a outras unidades da Federação.

Transcreve as ementas e parte do conteúdo dos votos contido nos Acórdãos JJF 0127-02/12; JJF 0407-02/09 e CJF 651-12/10, nos quais foram apreciados e acatados argumentos de que o valor das transferências interestaduais incluem o ICMS, PIS e COFINS, concluindo que estes valores embutido nas mercadorias que foram objeto de transferências, compõem o “valor de entrada”. Requer a improcedência fiscal.

A PGE/PROFIS exarou Parecer às fls. 140/141, comenta a acusação, Decisão da primeira instância e argumentos recursivos que constitui repetição dos contidos na defesa.

Afirma que com relação à questão perquirida de quais parcelas compõem o valor das entradas mais recente, no caso em análise, se o PIS e a COFINS integram este valor, o posicionamento atual da Diretoria de Tributação é de que os tributos recuperáveis não integra aquele valor.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o recorrente reapresentou quase totalidade dos argumentos defensivos, não acolhidos na Decisão da primeira instância, por entender ser correta a exclusão dos valores relativos ao PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferências.

Constatou que estes argumentos foram apreciados na Decisão ora recorrida, fundamentando que “os montantes do PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não compõem os valores da entrada” das mercadorias importadas, fazendo o expurgo dos valores correspondentes por se tratar de tributos não cumulativos [Imposto de Renda apurado pelo Lucro Real] e não compor o valor da entrada.

Quanto à afirmação que o “valor de entrada” diverge do “custo de aquisição”, considerando a dedução dos tributos recuperáveis na mensuração dos estoques [CPC 16, item 11] e que o valor contábil difere do custo lançado na conta do ativo circulante, faço as seguintes considerações.

A questão que se apresenta neste processo é a interpretação que deve ser dada a regra prevista no art. 13º, §4º, I da LC 87/96 (art. 56, IV do RICMS/BA) a qual estabelece que *“Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*.

Objetivando esclarecer quanto à base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária (SAT) editou a Instrução Normativa (IN) 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado que: na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto.

Entendo que, mesmo que a citada IN tenha sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores e da lavratura deste Auto de Infração, tal interpretação serve como orientação quanto ao entendimento da administração tributária estadual acerca do conceito da entrada mais recente, contida no art. 13, §4º, I da LC 87/96. Ou seja, as práticas contábeis recomendam que no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:

- (i) o do ICMS lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor dos tributos recuperáveis pago na aquisição (ICMS, PIS e COFINS).

Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será levado ao conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

Na situação em que a mercadoria é adquirida e em seguida transferida para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, pela lógica, o valor atribuído à mercadoria na operação de transferência deve corresponder ao da aquisição (o que ocorre nas operações internas), onde o débito neutraliza o crédito. Já na operação de aquisição nas operações interestaduais, o montante do crédito correspondente ao valor do imposto pago na operação antecedente (outro Estado) é compensado com o débito da operação subsequente (valor da aquisição + lucro).

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria importada, com incidência do PIS e da COFINS, e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, §4º, I da LC 87/96 “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” deve ser o que efetivamente onerou a aquisição, visto que o valor dos tributos recuperáveis pago na aquisição constitui um ativo (PIS e COFINS a recuperar) que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes. Ressalte-se que mesmo que o PIS e a COFINS seja apurado pela empresa de forma centralizada (Lucro Real), o valor daquelas contribuições integram a base de cálculo da mercadoria adquirida e constituem crédito a ser deduzido do débito resultante do faturamento global. Logo, há reflexo nas operações de transferências.

Pelo exposto, conforme explicitado na defesa (fls. 39/51) e cópia de notas fiscais juntadas ao processo (fls. 65/70), trata se de operações de transferência de mercadorias, cujo estabelecimento localizado neste Estado (Braskem S. A.), recebeu em transferência da mesma empresa, localizada no Estado de Alagoas, cujas aquisições foram feitas em outros países (importação).

A fiscalização acusa que na base de cálculo utilizada na operação de transferência, deveria ser expurgado os valores do PIS e da COFINS, pagos no momento da aquisição, conforme Anexo A (fl. 4):

- a) A empresa importou mercadorias conforme Nota Fiscal nº 10.177, totalizando valor de R\$53.274.584,22. A fiscalização expurgou os valores de R\$634.583,38 e R\$2.919.083,54 relativos ao PIS e a COFINS (tributos recuperáveis) o que resultou em valor da “*entrada mais recente*” de R\$49.720.917,30.
- b) Dividiu este valor por 0,88 (integração a 12%), o que resultou em base de cálculo de R\$56.501.042,39. Em seguida, confrontou com a base de cálculo consignada na nota fiscal 111586 de saída por transferência de R\$60.539.300,25, o que resultou em valor a maior de R\$4.038.257,86 x 12%, sendo exigido a título de crédito indevido o valor de R\$484.590,94.

Concluo que, ao contrário do que foi argumentado, que ao fazer o expurgo dos valores relativos ao PIS e COFINS na base de cálculo das operações de aquisição, por se tratar de tributos recuperáveis, os mesmos não integram o valor da entrada mais recente, por não constituírem custo de aquisição e sim de valores que compõe o ativo circulante, para serem compensados com o débito gerado pelas saídas, inclusive assegurado o crédito na importação (Lei 10.865/04).

Consequentemente, por não excluir da base de cálculo os valores dos tributos recuperáveis decorrentes da aquisição realizada pelo estabelecimento localizado no Estado de Alagoas, relativo a importações, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.

Quanto à alegação de que existem decisões administrativas (CONSEF), do TIT/SP e Parecer exarado pela GECOT/DITRI/SEFAZ-BA (fl. 127), manifestando entendimento de que o PIS e a COFINS devem integrar a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências, verifico que realmente esse era o entendimento prevalente quando tais eventos ocorreram. Entretanto, conforme apreciado anteriormente a SAT editou a Instrução Normativa nº 52/13 na qual, no item 2, orientou que nas operações de transferência interestadual de mercadoria, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o remetente não deve computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.

Ressalto que a mencionada Instrução Normativa nº 52/13, denota o entendimento da Administração Tributária do Estado da Bahia, com relação à interpretação da regra contida no art. 13, §4º, da LC 87/96 (formação da base de cálculo nas operações de transferências) e consequentemente, ocorreu uma mudança de paradigma, conforme ressaltou a PGE/PROFIS no

Parecer exarado às fls. 140/141.

Logo, respondendo ao questionamento formulado, este entendimento deve ser aplicável, também, às operações de transferências originárias de estabelecimentos localizados no Estado da Bahia, para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação.

Assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Conforme consta no relatório, através do auto de infração originário do presente PAF foi constituído crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal apropriado pela Recorrente em relação às operações de transferências interestaduais de mercadorias destinadas à revenda que realizou entre os estabelecimentos de sua titularidade situados no Estado de Alagoas e Bahia.

Em apertada síntese, o objeto da controvérsia instaurada nos autos diz respeito ao expurgo realizado pela fiscalização do valor correspondente às contribuições ao PIS e à COFINS incidentes na operação de importação originária das operações de transferência de que aqui se trata.

No entender da fiscalização, a glosa do crédito correspondente a tais parcelas tem fulcro no quanto disposto no artigo 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, no artigo 17, §7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96, bem assim no conceito de custo constante do Item 11 do Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.

Ao apreciar a lide em sede recursal, o Nobre Relator convalidou o lançamento de ofício e os termos da decisão de piso, valendo-se, para tanto, da orientação do Superintendente da Administração Tributária positivada pela Instrução Normativa nº 52/13. Para ratificar o entendimento externado pela referido ato normativo, fez ainda uma exposição acerca da forma de contabilização das operações de aquisição de mercadorias e registro destas na conta de estoque, explicitando que as contribuições ao PIS e à COFINS não integram o custo das mercadorias por se tratar de tributos recuperáveis.

Peço vênia para discordar deste posicionamento por entender que o nosso ordenamento jurídico não admite que normas de natureza infra legal, gênero do qual as Instruções Normativas são espécies, possam modificar, ampliando ou reduzindo, conceitos positivados na Lei a quem devem guardar estrita observância.

Demais disto, inconcebível, porque mais absurdo ainda, admitir que normas deste jaez tenham o condão de alcançar fatos geradores anteriores à sua publicação.

Como cediço, nos termos prescritos pela nossa Carta Magna, cabe à Lei Complementar definir os tributos e suas espécies e, em relação aos impostos naquela discriminados, os respectivos, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Dúvida não há de que o ICMS está incluso no rol dos impostos discriminados no texto constitucional. Não é controverso também que só a Lei Complementar poderá dispor sobre a base de cálculo a ser utilizada nas diversas hipóteses em que se verifica a incidência do referido imposto.

No presente caso, a Lei Complementar nº 87/96, cumprindo o quanto determinado pela Constituição, estabeleceu, de forma expressa, que nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, *in verbis*:

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

§4 – 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; (grifos meus);

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

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

A Lei n.º 7.014/96, seguindo o comando normativo que lhe é hierarquicamente superior, assim dispõe:

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

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

I – o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifos meus).

Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúvida, omisso ou mesmo impreciso no conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e especificam, com clareza hialina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda.

O vocábulo *valor da entrada mais recente*, contido nos textos das Leis Complementar e Ordinária, expressa com clareza solar que deve ele corresponder ao valor constante no documento fiscal que acobertou a aquisição, por compra ou transferência, imediatamente anterior à saída por transferência da mercadoria que se pretende tributar. E esta expressão monetária equivale ao montante efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente.

Note-se que tal conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do §7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que menciona, de forma expressa, ser o *preço de aquisição ou valor da entrada mais recente da mercadoria* a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o qual, indubitavelmente, contempla o valor das contribuições ao PIS e à COFINS, incidentes sobre o valor das vendas auferidas pelo fornecedor ou pagas pelo adquirente nas hipóteses de importação.

Como há duas expressões no texto da norma em comento, preço de aquisição e valor da entrada, intuitivo concluir que este último deve ser adotado de forma alternativa na hipótese de não ser possível identificar o valor de aquisição daquela mercadoria – bem fungível – que está sendo objeto da transferência, ou mesmo quando o estabelecimento remetente só adquire mercadorias por transferência.

Diante de tais considerações, é que entendo inconcebível conferir à Instrução Normativa nº 52/13 natureza interpretativa como externado no voto vencedor condutor do presente acórdão, conduta que no meu sentir afronta de forma acintosa os princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários da tão necessária e perquirida segurança jurídica.

Em verdade, sob o pretexto de explicitar o conteúdo da texto legal, o que a Superintendência da Administração Tributária fez foi conferir interpretação analógica às disposições contidas no inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 97/96 àquelas de que trata o inciso II do mesmo artigo, equiparando o valor da entrada mais recente da mercadoria ao custo de aquisição desta.

Ocorre que no presente caso não há espaço para o manejo deste método de integração de normas. Nos termos do que dispõe o artigo 108 do CTN, o uso da analogia só tem espaço na ausência de disposição legal expressa e ainda se a adoção de tal expediente não resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

No caso dos autos, não se vislumbra qualquer lacuna legislativa que necessite de integração, ao revés, como visto, os legisladores complementar e ordinário definiram de forma expressa que a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor de aquisição ou entrada mais recente da mercadoria objeto da transferência, e, nestes termos, o crédito do ICMS sobre ela incidente deve ser apropriado em sua

totalidade pelo estabelecimento adquirente como forma de efetivar o princípio da não cumulatividade que lhe é inherente.

Finalmente, ainda que por absurdo fosse possível admitir o entendimento externado pela Superintendência da Administração Tributária através da Instrução Normativa nº 52/13, este jamais poderia ser aplicável às operações realizadas em data anterior à sua publicação, como ocorreu no caso dos autos, já que veio a modificar entendimento anterior externado pela própria Administração Tributária Estadual, através da Diretoria de Tributação, bem assim da jurisprudência assentada deste órgão julgador.

Em face do exposto, entendo que o lançamento de ofício não pode prosperar, uma vez que pautados em interpretação extensiva e, por conseguinte, desautorizada pelo ordenamento pátrio, da norma legal que lhes dá supedâneo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **297515.0001/12-6**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.316.735,87**, 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): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Edmundo José Bustani Neto e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO - VOTO DIVERGENTE

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS