

PROCESSO - A. I. N° 206891.0025/14-2
RECORRENTE - LOJAS RIACHUELO S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5^a JJF n° 0205-05/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 18/08/2015

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0224-12/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA . BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, DOS VALORES DO ICMS, PIS/COFINS. Discordo do Recorrente quando diz que o método do cálculo utilizado, não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, §4º da Lei Complementar n° 87/96, pois os incisos I e II desta Lei, embora com linguagens diferentes, traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis. Não faria qualquer sentido o legislador atribuir um critério justo para as transferências da indústria e um injusto para o comércio atacadista. Excluída, de ofício, a multa aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário, interposto contra a Decisão proferida pela 5^a JJF – Junta de Julgamento Fiscal no Acórdão de fls. 152/72, que julgou Procedente o Auto de Infração em pauta, lavrado em 16/07/2014 com lançamento de ICMS no valor histórico de R\$787.045,57 em decorrência da constatação de única infração, a seguir transcrita:

“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo .

Estorno de Crédito de Imposto em decorrência da Base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96, valor correspondente a entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs) com destino à Filial localizada neste Estado. Estorno do ICMS creditado a maior nos livros de entrada com subsequente apuração do imposto devido (menor que o previsto em lei)”.

Após a apresentação da defesa fls.48/115 e da correspondente informação fiscal fls. 123/46, a instrução foi então concluída e os autos remetidos à apreciação pela 5^a JJF que julgou o Auto de Infração Procedente por unanimidade, o que fez nos seguintes termos, em resumo:

VOTO

Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Norte, tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pelas

alíquotas internas e interestaduais, a depender do Estado de origem das mercadorias.

A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para filias localizadas na Bahia o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias.

O contribuinte questiona em linhas gerais e metodologia de cálculo adotada pelos autuantes. Estes, por sua vez, se valeram dos conceitos jurídicos extraídos da CF, LC 87/96 e dos conceitos contábeis, conforme detalhamento contido na peça informativa, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor nas operações entre estabelecimentos comerciais de uma mesma empresa.

Apreciarei, portanto, o vício alegado na peça defensiva de forma agrupada com as questões de mérito. 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 editou a Instrução Normativa 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 esta regra se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, 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 e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS) 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 do 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 no mercado interno com a alíquota cheia (17%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, §4, 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 do imposto e das contribuições pagas na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar; PIS/COFINS a RECUPERAR), que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

A fiscalização acusa que no momento que a empresa adquiriu mercadorias, por exemplo, em operações internas, com alíquota de 17%, a base de cálculo a ser utilizada na operação de transferência deveria ser com o expurgo do ICMS e das contribuições Federais PIS/COFINS e não o valor pago.

Tomemos com exemplo uma situação hipotética, em relação ao ICMS:

- a) A empresa adquiriu no Estado (RGN) produto industrializado pelo valor de R\$ 100,00, submetido à alíquota de 17%. Creditou-se de R\$17,00 e transferiu a mercadoria para filial localizado no Estado da Bahia pelo mesmo valor de R\$ 100,00 que aplicado alíquota de 12% resultou em débito de R\$ 12,00, valor que foi creditado na filial deste Estado;
- b) A fiscalização entende que a base de cálculo da transferência deveria ser de R\$ 83,00, ou seja, o valor da aquisição com o expurgo do ICMS da base de cálculo, que integrado à sua própria base de cálculo (R\$83/0,88) pela alíquota de 12%, resulta em valor de R\$94,32, que aplicado alíquota de 12% resulta em ICMS de R\$ 11,32;
- c) Neste modelo hipotético, a fiscalização acusou como crédito indevido o valor de R\$ 0,68, que corresponde à diferença entre R\$12,00 e R\$ 11,32.

Esta situação hipotética aplica-se aos demonstrativos elaborados pela fiscalização, que é extensível às contribuições federais do PIS/COFINS, dado a natureza de serem tributos também recuperáveis, dentro da sistemática débito/ crédito.

Quero enfatizar, todavia, que a questão posta em discussão nestes autos se reveste de controvérsia, conforme restou demonstrado no voto divergente proferido na 1a Câmara deste CONSEF, de autoria da Conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento, no A.L 206891.0016112-7, que resultou no Acórdão nº.0092-11114.

Não há como se acatar a nulidade suscitada na peça de defesa ou se acolher os argumentos de mérito do contribuinte, em especial, considerando as disposições contidas na IN nº 52/13. No tocante a penalidade aplicada de 60%, o percentual se encontra previsto na legislação do ICMS, em dispositivos contidos na Lei nº 7.014/96, citados no Auto de Infração, sendo vedado ao órgão administrativo de julgamento deixar de aplicar norma vigente no ordenamento (art. 167, I e III, do RPAF/99).

Considerando o acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 183/253), aduzindo que, conforme demonstrado na Impugnação outrora apresentada, não merece prosperar a autuação nos termos em que apresentada, pelo que a mesma deveria ser modificada nos termos abaixo resumidos:

Inicialmente cita o fato das Autoridades Autuantes alegarem que “*o trabalho da auditoria tem total amparo na legislação do ICMS conforme será abordado e no mérito que a autuação foi lastreada na IN 52/2013 e que esta norma tem caráter interpretativo e sendo norma interpretativa esta retroage para atingir fatos geradores pretéritos em consonância com o art. 106, I do CTN.*”

Aduz que não há plausibilidade em alegar que o legislador federal não identificou qual seria o valor correspondente à entrada mais recente haja vista que tal definição foi feita sim conforme artigo 13, inciso I, parágrafo 4º da Lei Complementar nº 87/96. Que o legislador federal definiu a base de cálculo do ICMS e o termo é autoexplicativo, ou seja, é a “entrada mais recente” e por isso não há motivo para buscar na doutrina o conceito de valor correspondente à entrada mais recente e que não houve qualquer lacuna por parte do legislador infraconstitucional.

Que a legislação tributária não foi omissa e todos os elementos que possibilitam a apuração, pagamento e crédito do imposto estão presentes e definidos no artigo 13º da Lei Complementar nº 87/96: a) o valor da operação de saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; b) o preço do serviço na prestação de serviço de transporte interestadual; c) na importação de bens.

Que a legislação não define que o valor da entrada mais recente seria o valor da Nota Fiscal de aquisição. Outrossim, pode haver diversas aquisições de um mesmo produto em datas diversas e com negociações distintas e por isso não há que como atrelar a Nota Fiscal de aquisição à respectiva mercadoria na operação de transferência.

Com efeito, o I. Julgador no v. Acórdão nº 0205-05/14, ora guerreado, declarou em seu voto que:

1. as arguições de nulidade e mérito estariam vinculadas;
2. o cerne do presente autuação seria a interpretação que deve ser dada ao artigo 13º, §4º inciso I da LC 87/96;
3. a autuação encontraria respaldo na Instrução Normativa nº 25/2013 exarada pelo Superintendente de Administração Tributária da SEFAZ Bahia;
4. a Instrução Normativa nº 52/2013 se coadunaria com as práticas contábeis;
5. o recorrente ao incluir o valor do ICMS, PIS e COFINS na base de cálculo das operações de transferências do CD Natal, o recorrente teria gerado um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (artigo 13º, §4º inciso I da LC 87/96) e que consequentemente teria utilizado um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia maior que o estabelecido em lei o que configuraria crédito indevido.

Em síntese, a Fiscalização, escolheu uma determinada mercadoria para analisar; utilizou o valor de aquisição da mercadoria correspondente ao valor da entrada mais recente e optou por escolher o valor maior informando que tal escolha seria mais benéfica à Recorrente; do valor desta entrada foram retirados o ICMS, PIS e COFINS; a fiscalização faz o cálculo da base de cálculo com a inclusão dos impostos e o cálculo sem a inclusão dos impostos e calcula a diferença entre estas

bases; ao final sobre os valores correspondentes às diferenças de base de cálculo, aplica a alíquota de 12% correspondente às operações de saídas do CD Natal para as Filiais localizadas na Bahia.

Ocorre que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, §4º da Lei Complementar nº 87/96 (VEMR – valor da entrada mais recente), portanto o Auto de Infração é ilíquido e deverá ser declarado nulo. Portanto, o recorrente reitera as alegações de nulidades, a fim de que o presente Auto de Infração seja julgado improcedente.

Quanto às razões de mérito, com efeito, a clareza e a taxatividade do texto legal conduz à imediata conclusão de que o conteúdo da lei dispensa interpretação. A Lei Complementar prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, para o comerciante seja o valor da entrada mais recente.

Assim, não pode em hipótese alguma a legislação infraconstitucional atropelar as normas estruturantes introduzidas por lei complementar a fim de alterar seu conteúdo. Desse modo, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais do mesmo titular (comerciante) deverá ser constituída pelos elementos contidos no art. 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96. Além disso, o I. Julgador tampouco pode lastrear a autuação na Instrução Normativa nº 52/13, sendo manifestamente ofensiva e ilegal a definição da base de cálculo do ICMS por meio de Instrução Normativa.

Ademais, o próprio STJ já definiu a base de cálculo de ICMS na transferência interestadual de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. O STJ analisou a questão sob a ótica da base de cálculo do ICMS utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

Desta forma, o Superior Tribunal de Justiça definiu, quanto ao art. 13 da LC 87/96, que:

- a) *a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas;*
- b) *os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo;*
- c) *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)

Portanto, não há que se falar em dúvida quanto à interpretação da lei complementar no que tange ao valor correspondente à entrada mais recente (art. 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96).

A Quinta Junta do CONSEF- Bahia julgou procedente o Auto de Infração sob a alegação de que estaria respaldado na Instrução Normativa nº 52/2013 editada pelo Superintendente da Administração Tributária da Bahia. Ocorre que não é possível que a referida Instrução Normativa possa determinar a base de cálculo do ICMS, tampouco que esta Instrução poderia suprir suposta lacuna contida no artigo 13º, §4º inciso I da LC 87/96. Ademais, é preciso salientar que esta Instrução Normativa foi publicada no Diário Oficial em 18.10.2013, portanto, após a ocorrência do suposto fato gerador uma vez que a autuação tem como fato gerador o ano de 2010.

Sustenta que indubitavelmente, esta Instrução Normativa afronta a hierarquia das Normas, pois os atos do Poder Executivo não podem criar tributos ou aumentar tributos. No Direito Tributário há limitações ao poder de tributar, bem como há regras para a vigência das normas em nosso ordenamento jurídico.

Outrossim, o Princípio da Irretroatividade também está, ainda que de maneira genérica, no inciso XXXVI do art. 5º da Carta Magna impedindo que um tributo seja cobrado ou majorado em face de fatos geradores havidos em períodos pretéritos àqueles da égide da lei que os haja instituído ou majorado. Que também afronta o conceito legal, a definição da base de cálculo do ICMS contido

nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, cujo texto está transscrito a abaixo:

Art. 109 – Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Que nesse diapasão, não pode a Instrução Normativa alterar conceitos e formas para efeitos tributários. Cumpre esclarecer que a diferença apontada pela Autoridade Fiscal consiste na forma de calcular o ICMS (base de cálculo) conforme exemplificado abaixo:

Exemplo 1- Operação praticada legalmente pelo recorrente: Riachuelo/CD Rio Grande do Norte transfere mercadoria para o Estado da Bahia. O CD RN dá entrada na Nota Fiscal por R\$ 100,00 e Transfere para a Filial Bahia por R\$ 100,00.

Exemplo 2 – Operação que o Fisco Estadual – BA diz que a Riachuelo *deveria* ter praticado:

O CD RN / Riachuelo deveria ter transferido a mercadoria expurgando (retirando) o ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo.

O CD RN/Riachuelo deveria ter transferido a mercadoria para a Riachuelo/Bahia/Salvador por R\$ 100,00 – 17% (ICMS) -7,6% (COFINS) - 1,65% (PIS) = R\$ 75,43 (seria a base de cálculo que o Fisco Estadual da Bahia entende como correta)!

*Importante esclarecer que o termo *expurgar* significa *limpar, retirar o que é prejudicial*.

Que não há qualquer plausibilidade que em todas as operações de transferência seja retirado/expurgado o ICMS, PIS e COFINS da mercadoria, uma vez que o valor da entrada corresponde ao valor pago pela mercadoria e indubitavelmente, estes tributos compõem o valor da mercadoria.

A Autoridade Fazendária menciona no Auto de Infração como enquadramento legal o Artigo 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VIII e 124 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Ressalte-se que, na legislação (RICMS BAHIA) não há qualquer menção à transferência de mercadorias utilizando o valor da entrada mais recente com obrigação de retirar o ICMS, PIS e COFINS desta base de cálculo, ou seja, não há qualquer menção ao expurgo dos tributos do valor da última entrada.

Consoante os Srs. Agentes Fazendários da Bahia o valor utilizado (base de cálculo do ICMS) estaria superior ao previsto no inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96, e a transferência interestadual do CD Natal para as Filiais localizadas na Bahia teriam gerado, na Filial Bahia (oro recorrente) creditamento de ICMS em valor acima do permitido no ordenamento legal.

Corroborando com o conceito de que há regras gerais quanto ao produto da arrecadação de ICMS, bem como que os Estados atuam de forma autônoma, respeitando as competências e prerrogativas dos outros Entes Tributantes, trazemos o Decreto – Lei nº 834 de 8 de setembro de 1969, que dispõe em seu artigo 2º:

Art. 2º Não será aplicada penalidade por diferença de imposto sobre circulação de mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado, desde que o contribuinte remetente, ou seu representante, tenha pago o tributo a um dos Estados, quer o de origem, quer o de destino.

Alega que o comando legislativo acima consiste em mais um argumento em defesa do recorrente no sentido de que esta não praticou qualquer ato em desacordo com a legislação do Estado da Bahia e tampouco em desacordo com o RICMS Do Estado do Rio Grande do Norte. Desta forma, a Empreso recorrente calcula a base do ICMS conforme determina o art. 69 do RICMS/RN, bem como atendendo à Lei Kandir.

Que além disso, o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 foi julgado favoravelmente à Recorrente em 1ª Instância conforme comprova o acórdão proferido pela 1ª JJJ 1120-01-13 Decisão esta constante do Auto de Infração aqui guerreado. Consta no próprio acórdão aqui recorrido que “a

questão posta em discussão nestes autos se reveste de controvérsia” conforme PROCESSO - A. I. N° 206891.0016/12-7, acórdão proferido pela JJF n° 0112-01-13, no VOTO Divergente proferido pela I. Julgadora Dra. ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO

Não bastasse todo o exposto na explanação de mérito, o valor da multa aplicado ao Auto de Infração é totalmente abusivo e excessivo (60% e 100%) e consta no v. acórdão que o I. Julgador não pode alterar a multa aplicada, pois não teria competência para fazê-lo. No entanto, a multa somente deve ser aplicada nos caso de dolo ou fraude o que indubitavelmente não ocorreu no caso concreto. Além disso, o art. 159 do RPAF determina que a Câmara Superior poderá reduzir a multa aplicada.

A Constituição Federal, ao vedar o confisco para as espécies tributárias, também o fez com relação às penalidades, se é vedado o confisco por via da instituição de tributos, é lógico afirmar-se que não se pode fazê-lo por meio da instituição de penalidades ou multas tributárias, haja vista que estas são decorrentes do mesmo fenômeno jurídico TRIBUTAÇÃO.

Diante do exposto, o Auto de Infração lavrado contra o recorrente não merece prosperar à medida que:

- I. preliminarmente, ocorreu Nulidade em razão do método utilizado por esta Fiscalização não encontrar guarida em nosso ordenamento jurídico;
- II. não há que se interpretar o comando contido no artigo 13º, §4º inciso I da LC 87/96 haja vista nosso ordenamento jurídico prever que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, é o valor da última entrada (entrada mais recente);
- III. a Instrução Normativa n° 52/2013 não se coaduna com as práticas contábeis visto que a Instrução Normativa por configurar ato do Executivo que cria tributo e não é sua função fazê-lo e cuja IN retroage para alcançar eventos pretéritos à sua existência afrontando o Princípio da Legalidade, caracterizando-se inconstitucional, não podendo ser aplicada ao Contribuinte, bem como as decisões constantes no Auto de Infração não se aplicam às operações praticadas pelo recorrente e portanto, não podem respaldar a autuação;
- IV. houve flagrante efeito confiscatório ao ser aplicada Multa (60%) em patamares abusivos contra o recorrente.

Por todo o exposto, o recorrente vem respeitosamente perante V. Sas., requerer:

- I. seja dado total provimento ao presente Recurso Voluntário com a consequente reforma da Decisão “*a quo*” com o cancelamento do Auto de Infração em apreço em razão de não existir previsão legal para que seja realizado o estorno de ICMS, nem do PIS e nem da COFINS, da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular;
- II. caso não seja dado provimento ao Recurso Voluntário, que seja reduzida a multa aplicada à Recorrente, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.
- III. seja deferido o pedido para que o recorrente realize Sustentação Oral com fundamento no art. 163 do Decreto n° 7.629, de 09 de julho de 1999, bem como intimação dos patronos da causa no endereço: Rua Frederico Simões, n° 85, Sala 601, Caminho das Árvores, Salvador – BA, CEP 41.820-774 (Dr. Aldemir Augusto) acerca da data a ser designada a sessão de julgamento do presente Recurso Voluntário.

A Procuradoria Fiscal se manifestou às fls. 269/72 e diz que não vislumbra quaisquer das nulidades previstas no RPAF; que os autuantes apuraram a base de cálculo nos moldes da LC 87/96 adotando as orientações contidas na Instrução Normativa n° 52/13; que o lançamento está embasado em julgamentos anteriores como o ACORDÃO CJF N° 0181-11/14, excluindo-se parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS COFINS e PIS). Que as instruções normativas não criam novas regras mas tão somente orientam o procedimento que deve ser adotado nos moldes da legislação

específica. Quanto à multa, esta é legalmente prevista e não se inclui na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual. Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Inicialmente devo considerar que o Recorrente não aponta erros materiais no cálculo, mas tão somente contesta o método adotado no procedimento para calcular o preço de transferência interestadual assim como suscita uma questão de Direito, que envolve a interpretação da Lei Complementar nº 87/96 quanto à base de cálculo adotada no caso em lide.

Compreensível o argumento do julgador *a quo*, quando diz que a nulidade suscitada e a questão de mérito estão intrinsecamente ligadas, visto que o cálculo foi efetuado pelos autuantes obedecendo a uma interpretação do citado dispositivo normativo, e esta interpretação vem a ser o objeto do mérito. Assim, estando errado o conceito adotado para “*valor da entrada mais recente*”, consequentemente o erro estará refletido no procedimento, não podendo neste caso, se dissociar a nulidade arguida, do mérito discutido.

No entanto, ouso afirmar de início, que não vislumbro nulidade no processo, mesmo sem ter adentrado o mérito. É que em havendo julgamento de mérito favorável ao Recorrente, certamente o auto seria improcedente, mas não nulo. Afirmo isto porque a descrição inicial da infração - *Estorno de Crédito de Imposto em decorrência da Base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96*, é suficiente para caracterizar a motivação do lançamento, sendo irrelevante aqui, a tipificação e os artigos do RICMS relacionados, tendo em vista o disposto no art. 19 do RPAF - *A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*.

De outro lado, foram obedecidos os princípios da ampla defesa e do devido processo legal, e no caso da contestação da instrução normativa e das suscitadas inconstitucionalidades, tais apreciações fogem à competência deste órgão nos termos do art. 167, I, do RPAF.

Assim, entendo que resta a análise do mérito, sob o argumento de que a Lei Complementar prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, para o atacadista ou varejista, seja estritamente o *valor da entrada mais recente*, sem considerações de quaisquer ordens, repetindo a questão exaustivamente invocada pelo Recorrente, *a de que o legislador federal definiu a base de cálculo do ICMS e o termo é autoexplicativo, ou seja, é a “entrada mais recente.”*

Vejamos novamente o inteiro teor do supracitado parágrafo 4º, art. 13 da LC 87/96:

§ 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

Percebo que o Recorrente quando comenta este dispositivo legal, entende aparentemente que os incisos I, II e III são estanques, que não se comunicariam entre si, e que mais especificamente nos casos dos incisos I e II, o primeiro se destina exclusivamente às operações entre contribuintes atacadistas e varejistas e o segundo, às operações de transferências oriundas de contribuinte industrial.

Ora, o legislador em nenhum momento especifica o inciso I para o comércio e o II para a indústria, embora comumente a indústria ao vender aquilo que é produzido, não se fale em entrada mais recente, já que não adquire o produto pronto, mas sim, o fabrica; assim, fala-se

apenas no inciso II, o custo da mercadoria produzida, mas é certo que uma indústria pode transferir, além das mercadorias produzidas, outras também já recebidas em transferência de filial da unidade fabril, além de comprar de terceiros, ou mesmo transferir insumos adquiridos e não utilizados na sua produção.

Creio que existe aqui no caso *in concreto*, uma conexão entre os incisos I e II do parágrafo 4º, sendo ela complementares e não excludentes. Isto porque o legislador quis evidentemente evitar qualquer tipo de margem de valor agregado nas transferências, visto que em princípio não faz sentido se aplicar margem de lucro em operações de mesma pessoa jurídica, porque ninguém obtém lucro transferindo ou “vendendo” mercadorias a si mesmo, a menos que tal “lucro” viesse dissimular vantagens tributárias indevidas; logo, primeiro, é absolutamente sem sentido que no caso de uma mercadoria produzida na indústria fosse transferida para um atacadista ou outra indústria de mesmo titular, com valor que não fosse o custo da mercadoria produzida; segundo, em havendo variações de custo ao longo do tempo, e concomitantemente havendo transferência entre indústrias, este custo corresponda ao valor da entrada mais recente, obviamente, repito, no caso de transferências que não sejam de produção própria. Assim, claro está que as operações de transferências entre indústrias não cingem-se exclusivamente ao custo da mercadoria fabricada, mas também às ultimas entradas, seja em transferências internas, seja em compras de produto já fabricado ou mesmo de insumos.

Assim, da mesma forma que na indústria, o legislador entendeu no caso de operação entre empresas comerciais, deve ser aplicado na base de cálculo, o valor da última entrada, conforme o inciso I, aí entendendo-se o valor de entrada como o valor custo, pelo mesmo princípio aplicado ao inciso II.

Isto porque, uma vez que as operações interestaduais são sujeitas a débito pela saída e créditos nas entradas, quaisquer operações superiores ao custo efetivo das mercadorias, implicaria em óbvio prejuízo ao estado que recebe mercadorias em transferências com preços acima do custo de fabricação.

Por exemplo, imaginemos que um atacadista adquira um produto de uma indústria aqui instalada, cuja mercadoria fosse isenta do imposto estadual em circulação interna, com preço de R\$10,00, e cuja margem de lucro do vendedor industrial fosse de R\$1,00, ou seja, um custo fabril de R\$9,00.

Assim, o atacadista baiano ao transferir esta mercadoria para uma filial pernambucana, com alíquota de 12%, obviamente transferiria pelos mesmos 10 reais (preço da ultima entrada), pagando R\$1,20 ao fisco baiano e levando um crédito de mesmo valor para o estado de Pernambuco. Se posteriormente houver aumento de custos, e a mercadoria passar na indústria, para o preço de R\$12,00, obviamente se aplica o critério do inciso I, valor da entrada mais recente.

Agora, imaginemos, que numa operação inversa, a mesma mercadoria produzida em Pernambuco, pela mesma unidade industrial, com custo idêntico de R\$9,00 fosse vendida a um atacadista pernambucano porém com alíquota interna de 25%. Para assegurar a mesma margem de lucro de R\$1,00, a indústria teria de vender ao atacadista não por R\$10,00, mas pelo valor de R\$13,33, com débito de imposto de R\$3,33, ou seja obtendo o preço sem ICMS de R\$10,00, com margem de lucro de R\$1,00, o mesmo da operação anterior em território baiano.

Agora, por fim, imaginemos uma transferência desta mercadoria, de Pernambuco para a Bahia. A ser utilizada em sentido estrito, o valor da última entrada, de R\$13,33, como quer o Recorrente, e transferindo-se à Bahia, com a mesma alíquota de 12%, o débito lançado em prol do fisco pernambucano seria de R\$1,60, sendo este valor suportado como crédito pelo fisco baiano, quando da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte aqui instalado.

No exemplo acima, teríamos uma clara disparidade – na operação Bahia – Pernambuco, leva-se um crédito de R\$1,20, já na operação Pernambuco-Bahia, aqui chega um crédito de R\$1,60 em visível prejuízo à fazenda pública estadual. Neste caso, aí sim, entendo que há quebra do pacto federativo alegado pelo Recorrente, pois a partir de logísticas tributárias, decorrentes de

políticas internas dos estados, estaria a se ferir o equilíbrio que deve existir entre os estados da Federação, não sendo legal a obtenção de vantagens fiscais em operações interestaduais entre mesmos contribuintes, sendo vedada a margem de valor agregado em tais operações, exatamente para evitar distorções tributárias.

Tal situação hipotética pode Parecer absurda, mas já se conhece situações práticas envolvendo planejamento tributários de forma a se prejudicar o estado destinatário das mercadorias. Recentemente o STJ julgou um caso real muito interessante em que a lide versou sobre a base de cálculo nas operações de transferência.

Uma empresa foi autuada pelo RS, pela mesma razão aqui em discussão, pois o fisco gaúcho entendeu que nas operações de entrada de mercadorias recebidas por transferência de filial localizada em SP, houve apropriação indevida de créditos de ICMS, por conta da base de cálculo superior à efetivamente devida.

No caso, havia um estabelecimento industrial localizado na cidade de São Paulo, que transferia sua produção para a cidade de São Bernardo do Campo, no caso, um Centro de Distribuição – CD, de propriedade dos mesmos titulares da indústria. Nessa transferência, a indústria poderia aplicar o preço que lhe fosse conveniente, visto que se debitava na saída pelo valor estipulado, mas se creditava na entrada do CD, com o mesmo valor, não acarretando nenhum ônus tributário, pois como bem frisou o julgador do voto recorrido, *o débito neutraliza o crédito*. No entanto, para finalidade de valor patrimonial dos produtos estocados no CD, este indicava documentalmente o preço de custo da mercadoria produzida na indústria.

O CD, então, transferia as mercadorias para diversos estabelecimentos da mesma empresa, em outros estados da Federação, aplicando o mesmo critério do Recorrente “*valor da entrada mais recente*”, valor este, que era bem próximo do valor da venda final no estado de destino, levando um crédito “majorado” pela base de cálculo superior ao custo de produção.

De posse do custo fabril, o fisco do RS estornou o crédito fiscal, pois entendeu que a base de cálculo não era o valor da entrada mais recente, mas sim o custo de produção. A diferença para o caso aqui em lide, é que as aquisições não vieram de unidade fabril do próprio Recorrente, mas fica demonstrada a simbiose entre os incisos I e II do parágrafo 4º da LC 87/96, a que me referi no inicio do voto. Não há que se aplicar distintamente os critérios dos dois incisos, pois estes são complementares – **além do custo, no caso específico de produto oriundo da indústria, deve se adotar o valor do custo da entrada mais recente, se oriundo de atacadista ou varejista. Uma situação não exclui a outra.**

Desnecessário dizer que a indústria paulista tinha incentivos fiscais no Estado de origem e assim, majorando a base de cálculo nas transferências internas, pagava ínfima parcela do imposto devido ao estado de São Paulo.

Vejamos então a ementa do julgamento no STJ:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pelo recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

2. Em resumo, o recorrente fabrica mercadorias em São Paulo-SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo-SP, antes de proceder à remessa.

3. Constatou o arresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, o recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).

4. A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando

crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: "... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte" (fl. 1.172v).

5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular – artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).

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.

(...)

16. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte”.

(REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011)

Assim, dentro dessa mesma logística, deve ser interpretado o caso em lide, que além do ICMS, contempla impostos e contribuições a recuperar como PIS/COFINS, sendo conveniente trazer à tona trecho do voto do julgador *a quo*:

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, S4, 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 do imposto e das contribuições pagas na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar; PIS/COFINS a RECUPERAR), que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

Assim, discordo do Recorrente quando diz que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, §4º da Lei Complementar nº 87/96, pois entendo que os incisos I e II, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis.

Não faria qualquer sentido o legislador atribuir um critério justo para as transferências da indústria e um injusto para o comércio atacadista, ou mesmo na hipótese da própria indústria transferir para outro estado, produção recebida de filial dentro do estado, segregando critérios estanques nestes dois incisos.

O caso citado da indústria paulista e seu CD é emblemático – houve perfeita equiparação no STJ, acerca do entendimento do que vem a ser última entrada - nada mais do que o equivalente ao custo industrial; a única diferença é que nas aquisições de terceiros, obviamente o lucro agregado na operação se caracteriza como custo para o adquirente, devendo portanto ser incluído na base de cálculo, coisa não permitida na indústria, a menos que a transferência seja de produção também adquirida de terceiros.

Tal situação torna-se bem clara, quando uma indústria do mesmo grupo, além da produção própria, recebe em transferência a produção de outra unidade dentro do mesmo estado, e em seguida transfere todo o estoque (mercadorias de produção própria mais as mercadorias recebidas em transferência de outra fábrica do grupo) para um centro distribuidor ou mesmo uma unidade industrial de mesma titularidade em outro estado.

Considerando que as duas mercadorias tiveram mesmo custo, mas a que foi transferida de uma unidade para outra internamente teve o valor do ICMS na operação interna agregada ao preço, as transferências destas mesmas mercadorias para outro estado, obedeceriam a dois critérios

distintos?

A da produção própria seria transferida pelo custo fabril, e a recebida da filial industrial pelo valor da “última entrada”, majorado pelo ICMS que integra a base de cálculo? Certamente que as duas mercadorias devem ser transferidas pelo mesmo valor, e nesse caso, não há alternativa que não seja a exclusão do ICMS embutido no preço da operação interna que antecedeu a transferência interestadual; ou seja, a última entrada pelas transferências ou compras, se confunde com o custo de produção. Do contrário, estaríamos estabelecendo dois pesos e duas medidas para o preço de transferência de mercadorias idênticas em seu custo.

O próprio Recorrente traz uma justificativa do STJ acerca das transferências estaduais, no que diz respeito à interpretação restritiva da LC 87/96 - *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).

Ora, a interpretação dada neste voto, visa exatamente impedir o direcionamento do valor do tributo ao estado que lhe convier, como foi o caso julgado em relação ao contribuinte paulista. Permitir a interpretação literal do “valor de entrada” citado na LC 87/96, é ir de encontro ao conflito federativo que se quer evitar, pelos motivos expostos desde o início deste voto, quando se exemplificou os critérios de cálculo em transferência entre Bahia e Pernambuco.

Quanto à argumentação acerca do Decreto – Lei nº 834 de 8 de setembro de 1969, que dispõe em seu artigo 2º, que *não será aplicada penalidade por diferença de imposto sobre circulação de mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado*, é preciso chamar a atenção pro que diz os parágrafos 1º e 2º do mesmo Decreto nº 834/69:

§ 1º - *O disposto neste artigo não prejudica o direito de qualquer Estado de exigir o imposto que entenda ser-lhe devido.*

§ 2º - *Se o contribuinte houver pago o imposto a um Estado quando devido a outro, terá direito à restituição do que houver recolhido indevidamente, feita a prova do pagamento ou do início deste ao Estado onde efetivamente devido.*

Quanto ao fato de que o julgador *a quo*, disse que “a questão posta em discussão nestes autos se reveste de controvérsia” conforme voto divergente proferido pela I. Julgadora Dra. Rosany Nunes Nascimento, Acórdão 1ª CJF nº.0092-11/14, referente ao auto julgado favoravelmente ao Recorrente em 1ª Instância conforme comprova o acórdão recorrido de ofício pela 1ª JJJ (Acórdão nº 0112-01/13), creio que em nada enfraquece o posicionamento deste voto, visto tais posicionamentos divergentes ocuparem posições vencidas no âmbito da segunda instância deste Conselho, formada por colegiado de seis julgadores, e o assunto ter sido r amplamente debatido.

É perfeitamente compreensível que as questões de Direito não se revestem de exatidão matemática, e é próprio da ciência jurídica o estabelecimento de variantes interpretativas, dado que a exegese dos textos normativos estão contaminadas tanto por diferenças de grau cognitivo, como pela profundidade dos estudos de caso *in concreto*, além da jurisprudência nos tribunais superiores, e por fim, de “valores” que o próprio julgador leva consigo em sua formação jurídica e social.

Desse modo, é próprio do Direito, que entre duas posições divergentes num julgamento, nem sempre existe uma considerada “certa” e outra “errada”, mas às vezes “uma mais certa que a outra”, a depender da extensão dos argumentos apresentados numa e noutra Decisão. A razão da existência de uma segunda instância, seja na seara administrativa, seja na judicial, decorre exatamente da necessidade de aperfeiçoamento de decisões anteriores, visando aprofundar o entendimento recorrido, seja ele a favor do fisco, seja a favor do contribuinte.

Assim, com a devida vênia aos Relatores nos acórdãos retrocitados e com posicionamento divergente (e vencido), entendo que a aplicação da literalidade da legislação tributária(estritamente o valor da entrada mais recente, sem as devidas considerações de ordem fisco-contábil) não tem o alcance pretendido pelo legislador nem o objetivo da Carta Magna, que é a de evitar conflitos entre as unidades federativas, visto o desequilíbrio fiscal daí resultante.

Devo enfatizar, que a Secretaria da Fazenda de São Paulo, adota o mesmo critério, conforme transcrição resumida da recente consulta tributária nº 2585/2014:

RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 2585/2014, de 13 de Fevereiro de 2014.

ICMS - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR - COMPOSIÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

I - Na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o valor da entrada mais recente de mercadoria (art. 39, I, do RICMS/2000) é formado pelo custo da mercadoria, que deverá compreender também os valores de transporte, seguros, desembaraço aduaneiro (se for o caso) e excluir os impostos recuperáveis, pela escrita fiscal.

II - O ICMS deverá integrar a sua própria base de cálculo nas operações de transferência de componentes entre estabelecimentos do mesmo titular (Art. 49 do RICMS/2000).

Portanto, o entendimento correto é que a base de cálculo na transferência interestadual é formada pelo valor da entrada, acrescido dos custos atribuíveis à aquisição dos produtos, excluindo-se os impostos recuperáveis, inclusive o ICMS creditado quando da entrada da mercadoria, e acrescentando-se o ICMS a ser debitado na operação de transferência para outro estabelecimento.

Nota-se portanto, que a instrução normativa Instrução Normativa nº 52/2013 aplicada pelos autuantes no procedimento, equipara-se inclusive com o posicionamento do estado mais rico e influente da Federação. Por fim, discordo do argumento de que a instrução normativa não se coaduna com as práticas contábeis por *configurar ato do Executivo que cria tributo, e que retroage para alcançar eventos pretéritos à sua existência afrontando o Princípio da Legalidade.*

A instrução normativa não criou tributos, apenas deu a devida orientação aos auditores para execução dos procedimentos, e não há que se falar em irretroatividade da citada instrução, visto não se aplicar às instruções normativas as limitações constitucionais ao poder de tributar, inerentes apenas às leis que criam ou alteram tributos. A Instrução Normativa nº 52/2013 apenas ratificou e esclareceu entendimento pré-existente e em plena vigência.

Quanto ao pedido de que seja reduzida a multa aplicada, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório, discordo do pedido quanto ao fundamento, pois a multa é legal e compatível com a infração e a capacidade contributiva do Recorrente. Porém, nos termos do art. 106, I, do CTN, 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.

Assim, concordo com a redução total por conta de que a aplicação do cálculo do imposto, literalmente pelo valor da última entrada, sem expurgo dos tributos recuperáveis, encontra razoabilidade, não ficando comprovada má fé em se calcular o valor do tributo por este critério, principalmente pelo fato de que os fatos geradores deste ato, antecederam a Instrução Normativa nº 52/03, que serve tanto para instruir os autuantes como para o setor fiscal-contábil do contribuinte, e só após a sua publicação, não poderia ser invocada quaisquer dúvidas sobre o critério de cálculo. Fica reduzida em 100%, de ofício, a multa aplicada.

Em relação ao pedido para que o recorrente realize sustentação oral com fundamento no art. 163 do Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999, bem como intimação dos patronos da causa no endereço citado no Recurso Voluntário, nada obsta quanto ao direito pleiteado, sendo que no caso da intimação, o RPAF, Art. 109, I, “*considera-se efetivada a intimação, quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente;*

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Excluída, de ofício, o total da multa.

VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia, vou divergir do entendimento do nobre colega Relator quanto ao mérito do Recurso Voluntário.

Em que pese este Conselheiro entenda que sequer incide o ICMS nas transferências de mercadorias, o fato é que o presente lançamento não discute o ICMS na transferência, mas sim a utilização do crédito de operações de transferência tributadas pelo próprio Recorrente razão pela qual não me manifesto sobre isso.

Conforme consta no relatório, através do referido item os auditores autuantes exigiram da autuada, ora recorrente, o estorno de parte do crédito fiscal por ela apropriado em relação às operações de transferências de mercadorias destinadas à revenda que realizou entre estabelecimentos de sua titularidade no decorrer dos exercícios de 2009 e 2010.

O lançamento fiscal tem fulcro no quanto disposto no artigo 17, §7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no artigo 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

O aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese dos referidos dispositivos legais.

No entender da recorrente, os valores objeto de lançamento padecem dos requisitos de liquidez e certeza que lhe devem ser peculiares, porque apurados com base em critérios não autorizados pela Lei.

Sustenta que, nos termos da Lei Complementar, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder à entrada mais recente da mesma mercadoria, assim entendida, a que tenha sido feita no menor intervalo de tempo, ou seja, que ocorrida no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo anterior à saída.

Já a JJF, filiando-se ao entendimento firmado outras decisões deste Conselho, valida os critérios adotados pela fiscalização, para fins de determinação da base de cálculo das operações de transferência, consistentes na: (a) utilização do valor da entrada da mercadoria objeto de transferência verificado no último dia do mês anterior ao da apuração e (b) utilização do valor médio das aquisições quando constatada mais de uma entrada no mesmo dia.

Em apertada síntese, o lançamento e a decisão da JJF encontra fundamento na assertiva de que, tendo o texto do inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei nº 87/96 deixado de especificar o que se deve entender pela expressão entrada mais recente, razoável traçar um paralelo com o método de apuração da base de cálculo aplicável às operações de transferência de mercadorias industrializadas – inciso II do mesmo dispositivo legal – situação em que se adota o valor do custo apurado no último dia do mês imediatamente anterior ao da saída.

Como cediço, nos termos prescritos pela nossa Carta Magna, cabe à Lei Complementar definir os tributos e suas espécies, e em relação aos impostos nela 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, pelo que também não é controverso 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 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. Senão vejamos:

Lei Complementar 87/96:

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:

Lei Ordinária 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; (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 que aqui se trata.

Em verdade, o que se verifica é uma divergência de interpretação do conteúdo da norma. Em outras palavras, o que se deve entender da expressão “entrada mais recente”.

Poderia me alongar tratando dos diversos métodos de interpretação da norma jurídica tributária de que dispõe o exegeta, entretanto, não me parece ser o caso. No meu sentir, não há outra interpretação que se possa conferir ao referido dispositivo, senão aquele que o próprio texto enuncia.

Esta conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do §7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que elege como a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o preço de aquisição daquela, o qual, como cediço, contempla o valor do ICMS incidente na operação.

Nos termos do dispositivo em comento, o valor da entrada mais recente deve ser utilizado apenas na hipótese de o estabelecimento remetente só adquirir mercadorias por transferência. Isto porque, em operações desta natureza não há o que se cogitar de preço, aplicável tão somente em atos de mercância.

Outrossim, quando a legislação quis se referir especificamente a custo da mercadoria assim o fez e, além disso, mesmo que se admitisse tal interpretação, a justificativa da exclusão do PIS e COFINS se dá pelo fato de serem tributos recuperáveis não coaduna com a realidade das operações comerciais, pois nem sempre esses tributos efetivamente são recuperáveis.

Admitir que a discricionariedade da administração pública quanto à interpretação das normas que tem o dever de aplicar em razão do exercício de sua atividade vinculada, possa ensejar na alteração do conteúdo destas ampliando-o, conforme fez o Superintendente da Administração Tributária ao editar a Instrução Normativa nº 52/13, entra em rota de colisão com os princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários da segurança jurídica. O que não se pode conceber em qualquer hipótese.

Outrossim, cumpre ressaltar que em não se tratando de matéria de constitucionalidade, mas sim de ilegalidade, bem como não se tratando a referida Instrução Normativa de ato normativo emanado por autoridade superior, está dentro do âmbito de competência deste Conselho afastar a sua aplicação no caso concreto.

Outrossim, em que pese a notável fundamentação do voto do Relator, o fato é que me parece incontestável que os incisos I e II do art. 13 da Lei Complementar nº 83 tratam de situações absolutamente distintas, se não fosse assim o legislador inseriria algum tipo de conjunção verbal entre os referidos incisos.

A legislação tributária deve ser interpretada restritivamente, não apenas quando define obrigação tributária, mas também quando exime o contribuinte do seu pagamento. Não pode o Fisco usar

de métodos de interpretação ou integração da legislação tributária tão somente quando isto signifique majoração da arrecadação tributária.

Nesta esteira, também entendo que os exemplos trazidos pelo Relator em nada se aplicam ao caso do presente PAF, que deve ser analisado em suas especificidades.

O Recorrente não é Centro de Distribuição e as operações não se deram entre estabelecimentos industriais, meras conjecturas fáticas, por mais bem fundamentadas que sejam, mas relativas a casos completamente diversos não podem servir de parâmetros para um julgamento concreto.

Em tempo, ressalto que o fato de o Estado de São Paulo adotar entendimento parecido quanto à exclusão dos chamados tributos recuperáveis, não valida o procedimento adotado pelo Fisco Baiano.

Diga-se ainda que a legislação paulista, por exemplo, dá tratamento diverso aos custos de produção, em sendo assim poderiam os contribuintes se valer de tal entendimento?

Por sua vez, a legislação do Estado de Minas Gerais inclui os referidos tributos na base de cálculo das transferências, assim como a ampla maioria dos demais estados da federação.

Entretanto, subsidiariamente, caso vencido no mérito e prevalecendo o entendimento que a citada Instrução Normativa possui caráter eminentemente interpretativo, imperioso se faz a aplicação do inc. I, art. 106 do CTN para o fim de afastar a aplicação da multa em razão de os fatos geradores serem anteriores à edição do referido dispositivo.

Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o lançamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, excluir a multa aplicada e, homologar quanto ao mérito a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0025/14-2, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$787.045,57**, e dos acréscimos legais, sem incidência da multa aplicada de 60%, conforme o art. 106, I, do CTN.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Ildemar José Landin, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros(a): Daniel Ribeiro Silva, José Antonio Marques Ribeiro e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de julho de 2015.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – RELATOR

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO DIVERGENTE

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS