

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0022/14-3  
RECORRENTE - LOJAS RIACHUELO S/A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0271-03/14  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 18/08/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0228-12/15

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência. Excluída, de ofício, a multa aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 3ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 10/12/2014 que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/07/2014, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$723.335,14 (setecentos e vinte e três mil trezentos e trinta e cinco reais e quatorze centavos), em decorrência do cometimento de 01 (uma) infração.

*Infração 01. RV – Utilização indevida de crédito fiscal do referido imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2010. Infração 01.02.23.*

O autuado apresentou defesa administrativa em face do Auto de Infração em epígrafe (fls. 48/122), impugnando o lançamento em sua totalidade.

O autuante apresentou informação fiscal face à defesa apresentada pelo contribuinte (fls. 130/155), pugnando pela procedência total do Auto de Infração.

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 3ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração, o que fez nos seguintes termos:

## VOTO

*O autuado apresentou preliminar de decadência, alegando que nos casos de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, como é o caso do ICMS, o prazo para a constituição do crédito tributário extingue-se em 5 anos “a contar da ocorrência do fato gerador” (artigo 150, §4º do CTN). Como o presente Auto de Infração se refere a fatos imponíveis do período de janeiro/2009 até dezembro/2010, sendo lavrado em 24 de julho de 2014, o defendente alega que o direito de o Fisco estadual lançar os créditos relativos ao período anterior a 24 de julho de 2009 já está decaído.*

*Observo que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:*

*Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...  
§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Vale salientar, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:

**Art. 28.** Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.

**§ 1º** Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.

**Art. 107-B.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

**§ 5º** Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2009 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2014. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 15/07/2014, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve recurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

O defendente também suscitou a nulidade da autuação, alegando que em razão da fragilidade do método utilizado é possível concluir que o Auto de Infração é nulo. Afirmou que o procedimento utilizado pela Autoridade Fiscal é arbitrário em razão da falta de liquidez e certeza da autuação por não possuir previsão legal, devendo ser considerado o Auto de Infração nulo.

Não acato a alegação defensiva, considerando que a autuação foi efetuada tomando como referência a apuração dos valores do ICMS, conforme previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96. O levantamento fiscal foi efetuado com base nos dados fornecidos pelo autuado, foram elaborados demonstrativos discriminando os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 12 a 18 do PAF.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. 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, o presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

Conforme a descrição dos fatos foi efetuado estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96 – valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDs), com destino à filial localizada 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. 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 nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 12 a 18 do PAF. 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, § 7º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:

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

(...)

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

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

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.

Na informação fiscal, os autuantes informaram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (PIS e COFINS).

Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Vale ressaltar, que foi editada, recentemente, a Instrução Normativa nº 52/2013, estabelecendo a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

O autuado apresentou o entendimento de que a Instrução Normativa nº 52/2013 afronta o conceito legal, a definição da base de cálculo do ICMS contido nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, e ainda que a Autoridade Fazendária alegue que a lei tributária quando interpretativa possa retroagir, este não é o caso da Instrução Normativa nº 52/2013 pois esta legislação é taxativa e não interpretativa.

Na referida Instrução Normativa consta a orientação de que “na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da

*respectiva mercadoria no estabelecimento”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.*

*Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Vale salientar que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível. Ou seja, durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatado cometimento de infração à legislação tributária efetua-se o lançamento do imposto mediante a lavratura do Auto de Infração, instaurando-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando o autuado apresenta defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário.*

*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 na LC 87/96 e Lei 7.014/96.*

*Constatou 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.*

*O defensor também alega que o valor da multa aplicado ao Auto de Infração é totalmente abusivo e excessivo (60%). Diz que no caso em tela, a multa não revela a natureza punitiva, que lhe é peculiar, mas sim, a de verdadeiro tributo “disfarçado”, o que não se pode admitir, pois viola o princípio da proporcionalidade. Entende que no caso em apreço deve ser reduzida a multa aplicada, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.*

*Em relação à multa indicada no Auto de Infração, saliento que a penalidade aplicada é legalmente prevista para a irregularidade apurada, estando conforme o previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.*

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

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 3<sup>a</sup>JJF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

- i. Rejeitando a preliminar de decadência, tomando como base o prazo estabelecido o COTEB, nos seus artigos 28,§1º e 107-B, §5º, para a homologação do lançamento. Arguiu que no caso em exame, o presente Auto de Infração fora lavrado em 15/07/2014, e que, tendo como lastro os artigos supracitados, os fatos geradores relativos ao exercício de 2009 poderiam ser homologados até o dia 31 de dezembro de 2014. Motivo pelo qual afastou a decadência;
- ii. Afastou a preliminar de nulidade sob o argumento de que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração teria sido efetuada de forma comprehensível, teriam sido indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, não teria sido constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF estaria revestido das formalidades legais, e não se encontrariam 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;
- iii. Em relação ao mérito, considerou o lançamento procedente, argumentando que prevaleceria no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de

mercadorias, o entendimento de que os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) não devem fazer parte na formação da base de cálculo das mesmas, bem como que esse posicionamento estaria lastreado na LC 87/96, e que a Instrução Normativa nº 052/2013 não criaria novas regras para a situação; mas sim, revelaria o mesmo procedimento;

- iv. No tocante à alegação de que a multa teria caráter confiscatório e que deveria ser elidida ou reduzida, entendeu a Junta que a penalidade aplicada tem previsão no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e que dessa forma, não mereceria prosperar as alegações do Impugnante;
- v. Por fim, declarou sua incompetência para apreciar a declaração de constitucionalidade da legislação estadual (art.167, I, do RPAF/99), bem como para analisar o pedido de dispensa ou redução da multa por descumprimento de obrigação principal (art. 159, do RPAF/99).

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 182/251)**:

- i. Alegando preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a julho de 2009, pois o crédito desse período já se encontraria extinto quando da lavratura do presente Auto de Infração. Afirmou ainda que nos tributos lançados por homologação se aplicaria a contagem prevista no art. 150, §4º, do CTN, salvo se verificado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que não teria ocorrido no presente caso;
- ii. Arguiu preliminar de nulidade, sob o argumento de que não teria havido, por parte da Autuante e do Órgão Julgador, fundamentação legal sobre o método utilizado para respaldar o Auto de Infração, bem como alegou que tal método não estaria previsto em lei e não encontraria amparo no art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96;
- iii. Em relação ao mérito, argumentou que não haveria o porquê de se indagar sobre quais parcelas comporiam a entrada mais recente, uma vez que tal conceito estaria descrito em lei, e que o cerne da presente autuação estaria relacionado à interpretação do art. 13, §4º, I, da LC 87/96;
- iv. Seguiu afirmando que a Lei Complementar supracitada preveria que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais para o comerciante, seria o valor da entrada mais recente, e que as normas estaduais deveriam obedecer estritamente às regras elencadas na LC 87/96. No presente caso, destacou que, norma infraconstitucional não poderia atropelar o disposto no art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96, que estabeleceria que o valor da entrada mais recente fosse o valor da nota fiscal de aquisição;
- v. Arguiu que não haveria de se falar em lacuna na Lei Complementar, em relação à suposta falta de definição de base de cálculo do valor correspondente à entrada mais recente, bem como que o STJ teria fincado posição no sentido de que os incisos que definem base de cálculo estariam vinculados à atividade do sujeito passivo, e que a sua interpretação deveria ser restritiva;
- vi. Alegou que a Instrução Normativa nº 52/13 seria ilegal, na medida em que alteraria e redefiniria a base de cálculo do ICMS, ferindo dessa forma, a hierarquia das normas, pois Instruções Normativas serviriam para a interpretação de leis; e não alterar a legislação vigente, bem como arguiu que a IN supracitada afrontaria o conceito legal de base de cálculo, estabelecido nos artigos 109 e 110 do CTN;
- vii. Afirmou que o i. Fiscal teria criado um novo conceito para “valor de entrada” ao entender que o valor da entrada mais recente seria o “valor da mercadoria” subtraído do ICMS, do PIS e da COFINS, pois o valor da entrada corresponderia ao valor pago pela mercadoria, em data mais recente, incluído tais tributos, os quais comporiam o preço das mercadorias. Argumentou que não haveria nenhum dispositivo, tanto no Estado Remetente (Rio Grande do Norte) como no Estado Destinatário (Bahia), que fizesse menção ao expurgo do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo da última entrada;

- viii. Argumentou que o Estado da Bahia teria quebrado o Pacto Federativo ao autuar o Recorrente com a intenção de que fosse reduzida a base de cálculo do ICMS recolhido para o Estado do Rio Grande do Norte;
- ix. Destacou que teria entrado em contato com órgãos de consulta, bem como procurado nas legislações de outros Estados, o entendimento do que seria efetivamente a entrada mais recente, e que em nenhum lugar teria visto menção sobre a obrigatoriedade do expurgo do ICMS, do PIS e da COFINS nas transferências estaduais;
- x. Alegou que a multa teria caráter confiscatório, e que somente deveria ser aplicado nos casos de dolo ou fraude, o que não teria ocorrido no presente caso. Dessa forma, pugnou pela extinção da penalidade.

Em Parecer, a PGE/PROFIS (fls. 260/265) opinou pelo Improvimento do Recurso voluntário, alegando que:

- i. Nos presentes autos, não estariam presentes quaisquer das nulidades previstas no art. 18 do RPAF/99, bem como que os autuantes teriam apurado a base de cálculo nos moldes da LC nº 87/96, adotando as orientações contidas na IN nº 52/13;
- ii. Argumentou em relação à alegação de decadência, que a falta de pagamento do imposto ou a sua quitação a menor, deslocaria o limite decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN; e não o descrito no art. 150, §4º, do mesmo código;
- iii. No mérito, argumentou que o AI fora realizado de acordo com o posicionamento prevalecente no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da LC nº 87/96, que estabelece que na formação da base de cálculo não deveria ser computada a carga de tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS), incidentes na entrada mais recente, bem como que a autuação teria sido baseada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF;
- iv. Destacou que a Instrução Normativa nº 52/2013, estabelece que os tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS) não fariam parte da base de cálculo da entrada mais recente, bem como que tal Instrução não criaria novas regras para a situação em comento. Pontuou ainda que o direito à apropriação de créditos deve ser compreendido restritivamente, na forma que prevê o art. 13, §4º, II, da LC nº 97/96;
- v. Por fim, pugnou pela legalidade da multa, a qual estaria devidamente prevista no RPAF/99, bem como destacou que não se incluiria na competência do órgão julgador administrativo a declaração de constitucionalidade da legislação estadual.

Após, os autos foram remetidos para o CONSEF para apreciação do Recurso.

Em assentada de julgamento o representante da Procuradoria, ressalvando seu posicionamento pessoal, informou que é majoritário o entendimento da PGE/PROFIS no sentido de afastar a aplicação da penalidade com fundamento no inc. I, art. 106 do CTN, uma vez que os fatos geradores foram anteriores à edição da referida Instrução Normativa.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de um Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 3ªJF que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$723.335,14 (setecentos e vinte e três mil trezentos e trinta e cinco reais e quatorze centavos), em decorrência do cometimento de 01 (uma) infração.

O Recurso Voluntário inicialmente aduz, em sede de preliminar, a decadência parcial do lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos até o dia 23/07/2009.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

*Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.*

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema, não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.*

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

*“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN”* (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª Ed., pág. 94).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir transscrito:

*“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais”* (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional.

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

Não há dúvidas que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados referente a fatos geradores ocorridos até 23/07/2009, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Em que pese todas essas razões, durante anos o Estado da Bahia e este CONSEF andou na contramão do judiciário, aplicando lei completamente inconstitucional. Várias foram as tentativas de representação por parte deste Relator, nos termos do art. 168 do RPAF para que a questão fosse submetida à análise da Câmara Superior, todas indeferidas por voto de minerva do representante da Fazenda Estadual.

O Estado insistiu durante anos em manter o lançamento de créditos que, quando questionados judicialmente foram desconstituídos, obrigando-o ao ônus da sucumbência.

Após mais de 12 (doze) anos de aplicação de uma legislação inconstitucional, o Legislativo Estadual finalmente corrigiu este equívoco, promovendo a revogação do art. 107-A e §5º. do 107-B do COTEB, através da Lei nº 13.199, de 28/11/14.

Ressalte-se que não se trata aqui de uma modificação material na lei efetuada de forma isolada, mas sim um verdadeiro reconhecimento de um erro do legislador baiano.

Negar a sua aplicação imediata além de ferir diversos princípios legais como o da moralidade, da legalidade e da razoabilidade, constitui-se em um ato danoso à administração pública, uma vez que manteria crédito inexistente que certamente acarretará em ônus sucumbencial ao Estado.

Por sua vez, este CONSEF como tribunal administrativo competente para controlar a legalidade dos lançamentos tributários não pode se afastar da realidade legal e aplicar interpretação ilegal apenas por ser mais cômoda ao Estado.

Outrossim, da própria análise sistemática do RPAF, verifico que o próprio art. 168 assegura a aplicação imediata da legislação, se não fosse assim, qual o sentido de se sobrestrar o julgamento do processo administrativo até que ocorra a revogação ou modificação de lei ou ato normativo considerado ilegal? Para que sobrestrar se não fosse para ser aplicado ao processo já em curso? É exatamente esse o caso.

Assim, voto pelo provimento da preliminar de decadência parcial da Infração 1.

Vencido pelo voto de minerva do Presidente desta CJF, passo a analisar a preliminar de nulidade suscitada.

Alega o Recorrente que o julgamento da JJF seria nulo, sob o argumento de que não teria havido, por parte da Autuante e do Órgão Julgador, fundamentação legal sobre o método utilizado para respaldar o Auto de Infração, bem como alegou que tal método não estaria previsto em lei e não encontraria amparo no art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96.

Entendo não assistir razão ao Recorrente. Da Decisão recorrida não houve falta de fundamentação e não vislumbro no presente PAF nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 18 do RPAF.

Em verdade, a fundamentação do recorrente quanto à nulidade confunde-se com o próprio mérito.

Assim, deixo de acolher a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente. Sigo na análise das razões de mérito do Recurso Voluntário.

Em que pese este Relator 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 do

autuado, 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 do 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 em 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 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. 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 nº 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, o que não se 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.

No que se refere às alegações recursais relativas à ilegalidade e do caráter confiscatório da multa aplicada, cumpre ressaltar que não faz parte da competência desta CJF analisar alegações pertinentes à constitucionalidade, bem como relativa à redução de penalidade por descumprimento de obrigação principal.

Em tempo, de forma subsidiária, e em se valendo o posicionamento de que a referida Instrução Normativa não inovou a legislação, mas tão somente teve caráter interpretativo, entendo ser cabível o disposto no inciso I, do art. 106 do Código Tributário Nacional, razão pela qual proponho, de ofício, e acatando a posição majoritária da PGE/PROFIS, a exclusão da multa aplicada no presente lançamento.

Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para reconhecer a decadência parcial da

infração e, no mérito julgar improcedente o lançamento e, subsidiariamente, de ofício, pela exclusão da penalidade com base no inc. I, art. 106 do CTN.

## VOTO VENCEDOR

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, uso 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 e, 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 últimas 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 aresto 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, §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 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 industria 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 JJF (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 de Fazenda, 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 vénia 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> 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 homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0022/14-3**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$723.335,14**, 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 VENCIDO - Conselheiros(as): 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

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – VOTO VENCEDOR

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS