

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0006/14-8
RECORRENTE - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO - Acórdão 1ª CJF nº 0060-11/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 14/12/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0280-11/16

EMENTA: ICMS. PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO. INADMISSIBILIDADE. A matéria devolvida para julgamento, no presente colegiado, nada tem a ver com fato ou fundamento jurídico arguídos e não apreciados nas fases anteriores, inexistindo, inclusive, qualquer alegação nesse sentido, tendo a recorrente se limitado a suscitar a nulidade da Decisão recorrida ao fundamento de que não foi intimada para participar do julgamento de segunda instância, alegação essa que não tem, sequer, previsão legal, pois o Regimento Interno do Consef não exige a intimação do contribuinte, prevendo, apenas, a “divulgação” da pauta, nos termos do seu art. 49. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO CONHECIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração em face do Acórdão CJF 0060-11/16, exarado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em 12/04/2016, que em decisão por maioria Não Proveu o Recurso Voluntário interposto da decisão de primeira instância que julgara Procedente em Parte o lançamento, materializado pela lavratura do Auto de Infração nº 206891.0006/14-8, lavrado em 18/08/2014, no montante original de R\$ 432.560,06, mais os acréscimos legais.

O Auto de Infração citado fora julgado Procedente em Parte, em Primeira Instância, pela 1ª JJF, através do Acórdão JJF Nº 0127-01/15.

Da decisão proferida, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal interpôs Recurso de Ofício e a recorrente interpôs Recurso Voluntário, cuja distribuição ensejou a sua apreciação pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em 12/04/2016, a qual proferiu o Acórdão CJF Nº 0060-11/16, abaixo reproduzido.

“VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF, face à desoneração de parte dos valores exigidos relativos à utilização indevida de crédito fiscal com base de cálculo superior a prevista na LC 87/96, o que resultou na redução do débito de R\$432.560,06, para R\$116.899,43.

Constato que na defesa apresentada o sujeito passivo relacionou na Tabela à fl. 234, diversos produtos (colônia, perfumes, batons) que se submetem ao regime monofásico da tributação de PIS e da COFINS, previsto na Lei nº 10.147/2000, alegando que não poderia excluir da base de cálculo das operações de transferência, visto que ao tributar de forma monofásica (PIS e COFINS), tais contribuições não são recuperáveis.

Por sua vez os autuantes, na informação fiscal (fls. 354/377), reconheceram a previsão da tributação monofásica (PIS e COFINS) da Lei nº 10.147/00 para produtos da indústria farmacêutica, de higiene pessoal e de cosméticos, mediante a aplicação de uma alíquota global de 12,50%, reduzindo a zero a alíquota do PIS e da COFINS para revendedores e varejistas.

Pelo exposto, considerando que parte das mercadorias objeto da autuação estão submetidos ao regime monofásico de tributação, não sendo recuperável o PIS/COFINS na comercialização subsequente dos produtos objeto da autuação, estão corretas as exclusões procedidas pela fiscalização, as quais foram acatadas no julgamento procedido pela 1ª JJF, que implicou na redução do débito de R\$432.560,06 para R\$ 116.899,43, de acordo com o novo demonstrativo à fl. 380.

Assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

No que se refere ao Recurso Voluntário, observo que não foram carreados ao processo qualquer argumento novo, além dos que já foram apresentados na impugnação e apreciados na Decisão ora recorrida.

O sujeito passivo suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento do cerceamento do seu direito de defesa, alegando que o lançamento não contém elementos suficientes para determinar com segurança a infração e o infrator (art. 18, IV, “a” do RPAF/BA). Na situação presente, constato que a descrição da infração indica que houve erro na determinação da base de cálculo, em decorrência de apuração de base de cálculo superior a prevista na LC 87/96 (art. 13, §4º, I). Também se faz acompanhar dos demonstrativos gravados no CD de fl. 12 (cuja cópia foi entregue ao estabelecimento autuado), nos quais foram indicados o valor da aquisição, exclusão dos PIS, COFINS e ICMS.

Constato que a Decisão contida no Acórdão CJF 0317-11/09, que não deu provimento o julgamento da primeira instância (JJF 0316-04/09) trata de nulidade declarada relativa à apuração do débito por meio de arbitramento, tomando como base os custos do estabelecimento matriz, ao invés do apurado no estabelecimento autuado (fl. 440). Logo, não se coaduna com a situação presente, cujo levantamento fiscal tomou como base os valores indicados nas notas fiscais de transferências.

Por sua vez o sujeito passivo compreendeu e se defendeu do que foi acusado, tendo inclusive apontado erro na apuração, em razão da não consideração da tributação monofásica sobre parte dos produtos autuados, o que foi reconhecido na informação fiscal e julgamento.

Observo ainda que, com relação aos procedimentos adotados pela fiscalização para apurar a base de cálculo das operações de transferências (exclusão dos tributos recuperáveis, ICMS, PIS e a COFINS), entendo que trata-se do mérito da lide, o que será abordado no momento certo.

Isto posto, concluo que os elementos contidos no processo denotam o cometimento da infração e o infrator, motivo pelo qual fica rejeitada a nulidade suscitada.

Quanto ao pedido de realização de diligência ou perícia fiscal pela ASTEC/CONSF, observo que na fase instrutória foram corrigidas inconsistências constantes no levantamento fiscal, na forma que foi apontado pelo sujeito passivo e após o julgamento, não foi apresentado qualquer fato novo que justifique a necessidade da realização de diligência fiscal. Portanto, considero que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor, nos termos do art. 147, II, RPAF/BA, ficando indeferido o pedido de realização de diligência/perícia.

No mérito, em termos gerais o recorrente reapresentou os mesmos argumentos da defesa inicial, em síntese:

- a) A apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência é prevista no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, que é o “valor da entrada mais recente”, enquanto a fiscalização tomou como base “custo de aquisição das mesmas”, ao excluir o ICMS, PIS e COFINS;*
- b) Não foi considerado o regime de tributação monofásica do PIS e COFINS, previsto na Lei nº 10.147/2000, para os produtos de higiene pessoal e cosméticos (fl. 445);*
- c) Foi aplicado os procedimentos previstos na Instrução Normativa nº 52/13, de forma retroativa aos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2009 e 2010;*
- d) A multa aplicada com percentual de 60% tem caráter confiscatório.*

Quanto ao primeiro e terceiro argumento, de um modo geral, observo que foi fundamentado que o lançamento fiscal não encontra amparo quanto ao disposto no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, bem como nas disposições da Instrução Normativa nº 52/2013, na medida que o recorrente entende que na base de cálculo das operações de transferência de mercadorias, deve se incluir os tributos recuperáveis – PIS, COFINS e ICMS, o que foi acolhido na Decisão ora recorrida.

Conforme ressaltado no Parecer da PGE/PROFIS, a apuração da base de cálculo do ICMS, nas operações de relativas à “saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular”, é estabelecida no art. 13, § 4º da LC 87/96, norma esta reproduzida no art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Portanto, o respaldo legal da exigência fiscal é a Lei.

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

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

O fato é que as operações de transferências, a base de cálculo deve refletir o mesmo custo incorrido da mercadoria (produzida ou adquirida). Logo, a previsão da apuração da base de cálculo para o art. 13, §4, I da citada LC 87/96, valor correspondente à “entrada mais recente”, não incorre em custo os valores dos tributos recuperáveis, visto que na receita operacional bruta de vendas deve incluir somente os ingressos originários de suas próprias atividades. Os tributos incidentes sobre vendas não configuram em benefícios econômicos que fluem para entidade e não devem integrar as receitas (Pronunciamento Técnico CPC 30, Resolução da Comissão de Valores Mobiliários 564/08 e Resolução CFC 1.187/09).

A Lei nº 12.973/14 editada para compatibilizar com as mudanças instituídas pela Lei nº 11.638/07 para adaptar a Lei nº 6.404/76, às normas internacionais, no seu art. 12, §4º estabelece que:

§4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário;

§5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste ao valor presente (art. 183 da Lei 6.404/76), das operações previstas no caput, observando o disposto no §4º.

Por sua vez, o §1º do art. 12 da citada Lei estabelece que a receita líquida será a receita bruta diminuída de: devoluções e vendas canceladas; descontos incondicionais; tributos sobre ela incidentes; e valores decorrentes do ajuste a valor presente.

Neste sentido, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa nº 52/13, orientando que:

2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1 na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

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

Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade:

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

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

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

No que se refere ao argumento de que Instrução Normativa nº 52/13, foi editada no ano de 2013 e não pode ser aplicado de forma retroativa aos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2009 e 2010, observo que a mesma tem caráter interpretativo, cuja regra aplicável é a prevista no art. 13, §4º, I da LC 87/96.

Destaco que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, tanto que o julgador da primeira instância apesar de ter proferido voto em separado, fez ressalvas, mas votou com o relator, diante das decisões reiteradas deste Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo dos Acórdãos CJP 0181-11/14, CJP 0092-11/14, CJP 0138-11/14, CJP 0174-11/15 e CJP 0236-11/15.

Quanto ao pedido de afastamento da multa indicada no Auto de Infração, observo que a mesma é prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Ressalte-se que a previsão contida no art. 150, IV da CF 88, veda a

utilização de tributos com efeito de confisco e não se aplica as multas.

Como apreciado na Decisão da primeira instância, o art. 167, I, RPAF/BA, estabelece que este órgão julgador não tem competência para declarar de inconstitucionalidade da legislação tributária

Entretanto, considerando que o posicionamento desta 1ª CJF, inclusive referendado pela representante da PGE/PROFIS, nas Decisões contida nos Acórdãos CJF 0174-11/15 e CJF 0236-11/15 em que o contribuinte pediu a exclusão da multa, com apelo nos artigos 100, II e III, e 106, I, do CTN, há de se reconhecer, que de fato o Fisco da Bahia e este Conselho de Fazenda Estadual, vinham reiteradamente mantendo o posicionamento de que o PIS/COFINS/ICMS compunham a base de cálculo nas operações interestaduais de transferência, tanto originadas na Bahia, quanto as destinadas a empresas aqui localizadas, que resultaram em julgamentos procedentes.

Assim sendo, o teor dessas Decisões neste contencioso, são fontes normativas, conforme o artigo 100, incisos II e III, do CTN e, por conseguinte, no período fiscalizado, alvo da acusação fiscal, inexistia a interpretação dada pela Instrução Normativa nº 52/2013, publicada em 18/10/2013.

Como a mencionada Instrução Normativa nº 52/2013 tem caráter interpretativo quanto ao disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96, na situação presente configura-se a situação prevista no artigo 106, I, do CTN, restando inaplicável a penalidade ao ato do sujeito passivo. Dessa forma, considero que deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração.

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

VOTO DIVERGENTE

Em que pese o abalisado voto do n. relator, peço a devida venia para discordar do seu entendimento quanto ao mérito da demanda.

Temos em análise Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em debate, por unanimidade.

Como bem dito pela própria fiscalização, pela n. Representante da PGE/PROFIS e pelo Recorrente, cabe, por força de disposição constitucional, a Lei Complementar definir e fixar a base de cálculo do ICMS, ou parafraseando a d. Representante da PGE/PROFIS: “A matéria custo de produção é exclusiva da Lei Complementar, por ser o instrumento normativo previsto constitucionalmente para determinar as regras gerais de ICMS, mormente nas operações interestaduais”.

Diante deste quadro jurídico unânime, reproduzo a norma insculpida no art. 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 13.

(...)

§ 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; (grifos nossos)

Entendo que o comando previsto na susomencionada norma transmite, com clareza solar, que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria é aquele referente ao valor do documento fiscal. Esta norma não fala em custo de produção ou em valor da operação, mas sim, a entrada mais recente, termo jurídico-contábil totalmente diferente dos dois anteriores.

Neste mesmo sentido, como não poderia ser diferente, temos as disposições da Lei nº 7.014/96, que no seu art. 17 determina como base de cálculo nas sidas em transferências da seguinte maneira:

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 nossos).

Com a devida venia, diante da determinação constitucional da competência das Leis Complementares, da nossa legislação baiana, creio claramente que não cabe a Instrução Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressa “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Tal entendimento tem como base a inteligência dos artigos 109 e 110 do CTN, abaixo mencionados:

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.

Salta aos olhos, pois, não caber a uma norma infralegal dispor sobre a base de cálculo do ICMS, muito menor estender o seu alcance quando o legislador, autoridade competente, determinou de outra forma. Além do mais, o aspecto material do art. 13 da LC 87/96 está absolutamente claro, e tem sedimentado o seu contorno consoante entendimento dos Tribunais Superiores e decisões consolidadas e reiteradas deste próprio CONSEF.

Aliás, a própria jurisprudência trazida pelos Autuantes, numa leitura mais profunda trilha o entendimento oposto daquele colocada pela d. fiscalização para embasar a autuação, como se vê no trecho do irretocável voto da Conselheira Sandra Urânia Silva de Andrade, no Acórdão nº 0144-11.09:

“No mérito, o Auto de Infração foi lavrado para glosa do crédito fiscal lançado pelo sujeito passivo, oriundo de operações de transferência de mercadorias de seus estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação para o estabelecimento do recorrente localizado na Bahia, sob a acusação de que a base de cálculo utilizada foi superior ao previsto no inciso II, §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, não foi aplicado, como base de cálculo, o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim considerado a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas o valor da entrada da mercadoria mais recente, acarretando crédito em valor superior ao suportado pelo Estado da Bahia. No item II da autuação exige-se também a glosa do crédito fiscal nas mesmas operações, em relação a notas fiscais emitidas como complementação de preços constantes dos documentos fiscais pertinentes à infração descrita no item I.

A questão, portanto, cinge-se à correta base de cálculo a ser aplicada nas operações de transferência em tela.

Pois bem, sabe-se que a Constituição Federal de 1988 pouco deixou à lei complementar estatuir sobre os princípios fundamentais do ICMS, assumindo ela mesma esta tarefa, o que tornou o ICMS o tributo mais minuciosamente tratado no texto constitucional. Por sua vez, o próprio texto constitucional determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS. A importância da matéria, a exigir previsão em lei complementar, revela-se por ser a base de cálculo um dos elementos fundamentais do fato gerador, não só por conter a dimensão da obrigação pecuniária, como, segundo define Geraldo Ataliba, ser “a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur”.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

“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;” Grifos nossos.

Portanto, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição.

(...)

Assim, diante da legislação posta, em relação às operações de circulação de mercadorias objeto da autuação, que se realizaram através de transferência entre os estabelecimentos comerciais da Nestlé com destino ao estabelecimento do recorrente, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimento fabricante, deve ser aplicada a base de cálculo do inciso I do §4º do Art. 13, ou seja, o valor da entrada mais recente, e não custo de produção, base de cálculo apenas aplicada se ocorresse transferência direta de mercadoria de produção própria do estabelecimento fabricante remetente para o estabelecimento autuado, como já

pacificado por este Conselho de Fazenda em julgamentos recentemente proferidos e que se relacionam com a mesma matéria ora tratada, em lançamentos de ofício que têm no polo passivo o mesmo contribuinte ora autuado.

E de fato, é cediço que a obrigação tributária surge da ocorrência do fato gerador que, ao ser descumprida, possibilita ao Fisco efetuar o lançamento de ofício para exigir o imposto devido, constituindo o crédito tributário. No caso em apreço, o fato gerador concretizou-se na operação de transferência realizada entre os estabelecimentos comerciais e o estabelecimento autuado, e cujo elemento quantitativo – base de cálculo – foi a explicitada através dos documentos fiscais que ampararam a referida operação, embasada na regra do inciso I do §4º do Art. 13 (entrada mais recente). A utilização de base de cálculo diversa pelos autuantes (inciso II, do §4º do Art. 13 – custo de produção), apurada como se a operação – fato gerador – tivesse ocorrido com outros protagonistas – os estabelecimentos fabricantes localizados em São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul e o estabelecimento autuado – não tem o mínimo amparo legal, ferindo de morte o princípio da tipicidade tributária.

Tal princípio, corolário do princípio da legalidade, exige a presença de todos os elementos da obrigação tributária, como condição “sine qua non” para a exigibilidade do tributo, ou seja, deve viabilizar-se a identificação de quem vem a ser o obrigado ao pagamento do tributo, qual o valor devido e, principalmente, se o sujeito passivo praticou, em concreto, o fato previsto na norma em abstrato. Na hipótese dos autos, tal princípio não foi observado pelo simples fato de que se tomou como elemento quantitativo do fato gerador – operação realizada entre os estabelecimentos comerciais e o recorrente – pretensa base de cálculo que somente seria aplicável se outra fosse a operação realizada – operação entre os estabelecimentos fabricantes e o recorrente, ou seja, em evidente desconformidade entre o fato concreto e o abstratamente previsto na norma (hipótese de incidência).

Como leciona Alberto Xavier, citado por Ricardo Lobo Torres em artigo escrito sobre o Princípio da Tipicidade no Direito Tributário na Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico : “A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo esta terminologia, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer Recurso e elementos a ela estranhos, e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal”. Grifos nossos.

Entendemos, comungando com o opinativo da PGE/PROFIS, que a Decisão recorrida equivoca-se ao equiparar os chamados Centros de Distribuição a estabelecimento industrial, infringindo o princípio da autonomia dos estabelecimentos, princípio aplicável ao ICMS desde o antigo ICM e que considera autônomo cada estabelecimento onde exerce o contribuinte suas atividades, gozando de autonomia em relação aos demais. Frise-se que a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 11, vincula o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, em várias situações, à figura do estabelecimento do contribuinte, como ao definir o local da operação para efeito de verificação do estabelecimento responsável. Ora, se o aspecto material da incidência do ICMS está vinculado ao estabelecimento, como desconsiderar a operação realizada entre os estabelecimentos comerciais e o estabelecimento autuado? Não podemos, sob pena de desvirtuarmos o referido princípio, adotar “dois pesos e duas medidas” nas exigências fiscais. Se a regra é da autonomia dos estabelecimentos, afora as exceções expressas da legislação, como não considerar que o CD tem autonomia em relação aos demais estabelecimentos da mesma empresa no cumprimento das suas obrigações tributárias?

Por outro lado, se acaso ocorreram operações envolvendo os estabelecimentos fabricantes da Nestlé, com transferência de mercadorias de produção própria diretamente para o estabelecimento autuado, o que repetimos, não restou comprovado nos autos diante dos fatos acima relatados, efetivamente a base de cálculo a ser aplicada é a disposta no inciso II do §4º do Art. 13, ou seja, custo de produção, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Assim, diante das razões aqui aduzidas, acompanhando o Parecer da PGE/PROFIS, votamos pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração” (grifos nosso)

Por seu turno, colaciono abaixo a ementa e a infração motivadora do Acórdão JJF nº 0127-02/12 apontado pelo Recorrente, no qual a fiscalização lançou contra contribuinte que apurou o ICMS expurgando os ditos “impostos recuperáveis”:

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PREÇO INFERIOR AO DE AQUISIÇÃO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Infração caracterizada. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. DESTINADAS AO CONSUMO.** Falta de recolhimento. Infração reconhecida. Negados os pedidos de diligência e perícia. Não apreciadas alegações de inconstitucionalidade. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.

“Infração 01 – 03.02.05 - Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$ 1.139.924,72, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Conforme estabelece o art. 56, V, a, do RICMS/BA, e o art. 17, § 8º, I, da Lei 7.014/96, na saída de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No caso presente a empresa efetuou as transferências interestaduais de saída, constantes dos relatórios do ANEXO I, em valores inferiores aos da entrada mais recente, em relação a cada item.”

No julgamento deste processo, a 2ª JJF decidiu por unanimidade que seria necessária a inclusão de tais impostos na base de cálculo do ICMS quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras Unidades da Federação.

Pela sua importância, transcrevo os argumentos expostos na referida decisão:

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS em decorrência de 02 duas infrações.

(...)

Assim, no caso em tela a lide persiste em relação a infração 01, a qual passo a analisar.

Na infração 01, é imputado ao sujeito passivo ter recolhido a menos ICMS, no valor de R\$1.139.924,72, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Conforme estabelece o art. 56, V, a, do RICMS/BA, e o art. 17, § 8º, I, da Lei 7.014/96, na saída de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No caso presente a empresa efetuou as transferências interestaduais de saída, constantes dos relatórios do ANEXO I, em valores inferiores aos da entrada mais recente, em relação a cada item.

(...)

No mérito, o autuado alega que o valor correspondente à entrada mais recente não corresponde necessariamente ao exato “preço da mercadoria adquirida”, como aplicado no presente Auto de Infração. A depender do tipo de operação da entrada ou da saída (interna ou interestadual) e do Estado que as receberá em transferência, as mercadorias terão preços diferentes, razão pela qual não é possível considerar, para fins cálculo da base de cálculo do ICMS da saída, o “preço da mercadoria adquirida” e sim o preço de aquisição ajustado a partir dos tributos incidentes. Diz que entende por “preço ajustado da mercadoria”, o valor de aquisição ajustado a partir da inclusão e exclusão dos impostos incidentes (ICMS, PIS, COFINS e IPI). E esse é o valor a que se refere o legislador no art. 13, § 4º, inciso I, da LC nº 87/96, reiterado no art. 56, inciso V, alínea “a”, do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97).

Entendo que os argumentos alinhados pela defesa não são capazes de elidir a infração ora em tela, pelas razões que passo a expor.

O trabalho de auditoria realizado pela fiscalização se baseou nos comparativos entre os valores dos produtos de saída (interestadual), em relação ao valor da entrada mais recente, para este mesmo produto. Os autuantes levaram ao demonstrativo desta infração os valores de saída inferiores aos da entrada mais recente, pois nestes casos houve prejuízo ao Estado, por terem sido admitidos créditos maiores do que os débitos realizados, em desacordo em vigor.

Em relação ao ICMS constantes das operações, observa-se dos levantamentos fiscais que os autuantes consideraram os efeitos do citado imposto sobre as respectivas operações de entradas e de saídas dos produtos objeto das transferências realizadas. Como bem destaca na informação fiscal a sistemática do ICMS é diferente do PIS/COFINS e mesmo do IPI, para o contribuinte que não é industrial. O ICMS é um imposto considerado “por dentro”, embutido no valor dos produtos, estando diretamente ligado ao preço da mercadoria, motivo este que o retiraram de todas as entradas, de forma a ficar equivalente com suas saídas interestaduais, que também tiveram o ICMS retirado.

No tocante ao PIS/COFINS, não procede o argumento defensivo, por ter como fato gerador e base de cálculo as receitas operacionais e não-operacionais, incidindo principalmente sobre o faturamento, não têm incidência direta na composição do preço dos produtos elencados numa nota fiscal. De igual modo, também não pode ser acolhido o argumento em relação ao IPI, uma vez que o mesmo faz parte do custo de aquisição, agregando-se ao seu valor, e ainda pelo fato de não ser um imposto recuperável para a dependente.

CABE RESSALTAR QUE NÃO EXISTE NENHUMA PREVISÃO LEGAL QUE AMPARE A TESE DO CONTRIBUINTE DE QUE DEVERIA SER EXCLUÍDO OS VALORES DO PIS/COFINS OU IPI, CONFORME PODEMOS CONSTATAR DOS DISPOSITIVOS QUE FIXAM A BASE DE CÁLCULO PARA A OPERAÇÃO EM TELA.

Nas operações de saídas de mercadorias por transferência interestadual entre estabelecimentos de uma mesma empresa, a apuração da base de cálculo do ICMS está disciplinada no artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, in verbis:

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;

Neste contexto, o Estado da Bahia editou a Lei nº 7.014/96, a qual trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.

A Lei nº 7.014/96, no art. 17, § 8º, ao tratar das operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, regulamentou as operações interestaduais reproduzindo o comando contido na Lei Complementar nº 87/96, conforme podemos observar:

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

...

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

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

No mesmo sentido, a matéria foi reproduzida no artigo 56, V, “a”, do RICMS-BA, abaixo transcrito:

Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

...

V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:

a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

Pelos dispositivos acima transcritos, não resta dúvida de que para as operações objeto da infração a base de cálculo do ICMS, na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.” (Grifos nossos)

Consoante o julgamento acima transcrito e o conflitante novo entendimento da d. fiscalização na presente lide, consubstanciado na Instrução Normativa nº 52/2013, não há como entender que em dada situação, quando da saída de mercadorias do Estado da Bahia, a fiscalização cobre ICMS com todos os impostos no valor da última entrada, aumentando os débitos na escrita fiscal, e noutra ocasião, quando da entrada da mercadoria no Estado, a Fazenda expurgue os valores dos impostos ditos recuperáveis, minorando os créditos a serem concedidos.

Creio que tal posicionamento acarreta em grande insegurança jurídica e incentiva a chamada guerra fiscal, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal, sem falar na potencial perda do Erário público diante da possibilidade de pagamento das verbas sucumbências de alta monta, nos processos judiciais em torno da questão, haja vista a sedimentada jurisprudência em sentido contrário.

Pois bem.

Considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, vislumbro firmemente que a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual, muito menos por uma Instrução Normativa ou um Pronunciamento Técnico do Conselho de Contabilidade.

Da maneira como está posta, a Instrução Normativa nº 52/2013 perpassa, e muito, o seu papel de veículo esclarecedor do aspecto material da norma tributária (que no caso já é cristalino, repita-se), tornando-se paradoxalmente uma norma com status de Lei Complementar colocar expressões

Com bem dito pelo Recorrente, se o Legislador Complementar quisesse excluir da base de cálculo do imposto sobre transferências interestaduais quaisquer outras rubricas, teria feito tais ressalvas expressamente no texto legal, não cabendo, em hipótese alguma, a d.fiscalização fazer interpretações tributária com base em convenções de classe para ampliar ou modificar aquilo que o parlamentar atribuiu em norma com fundamento constitucional.

Não sendo assim, rasguemos a Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen e nossas normas constitucionais!

Por fim, cabe trazer à colação, decisão da lavra da conselheira Rosany Nunes de Mello, no voto divergente e vencido no Acórdão CJP Nº 0131-11/14, que muito bem sintetizou o tema, ilustrando com maestria toda a questão, in verbis:

VOTO DIVERGENTE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifos meus);

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

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

A Lei nº 7.014/96, seguindo o comando normativo que lhe é hierarquicamente superior, assim dispõe:

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

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

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

Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúvida, omissão ou mesmo impreciso no conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são

extremamente precisos e especificam, com clareza hialina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante de todo esse quadro normativo, jurisprudência deste CONSEF e dos Tribunais Superiores, julgo que nem com a mais abrangente ou exótica hermenêutica jurídica, podemos lançar mão dos artigos 109 e 110 do CTN para considerar que normas do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE e a DOUTRINA CONTÁBIL são veículos normativos aptos para delimitar a base de cálculo do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, consoante entendimento da malfada Instrução Normativa nº 52/2013.

Portanto, entendo que a infração 1 é insubsistente por falta de previsão legal.

Por fim, cogente dizer que a decisão trazida aos fólios processais é mais uma prova do equívoco perpetrado pela d. fiscalização ao se apoiar numa mera Instrução Normativa nº 52/2013, para alargar o alcance da base de cálculo insculpida na Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, §4º, I. Entendo que tal posicionamento gerará encargos financeiros e sucumbenciais muito maiores ao Estado da Bahia do que o suposto aumento da arrecadação, uma vez que, a matriz de sua tese é absolutamente inconstitucional.

Neste sentido, cabe apontar que a ilegalidade e irregularidade da Instrução Normativa nº 52/2013 já foi

decidida no âmbito do Poder Judiciário, por meio do Mandado de Segurança nº 0524431-38.2014.8.05.0001, que tramitou na 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, “no qual foi concedida a segurança pleiteada para anular auto de Infração lavrado pela SEFAZ/BA com Base na IN nº 52/2013”, decisão esta confirmada pela 1ª Câmara Cível do TJ/BA.

Pela importância, cabe trazer à colação trechos da decisão prolatada pela Juíza Maria Verônica Moreira Ramiro, verbo ad verbum:

Em casos como tal, tem entendido o CONSEF, situação já constatada em outros feitos, com respaldo legal na Instrução Normativa 52/13, a qual reflete o entendimento de administração tributária do Estado da Bahia que, com relação à definição da base de cálculo da LC 87/96, serve a aludida instrução de orientação aos seus agentes autuantes para efeito de apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, § 4º, I da LC 87/96), das quais devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

O que resulta de tal posição é que o CONSEF entende como lei uma instrução normativa. Pior. Já reconheceu, inclusive, a sua aplicação a fatos anteriores ocorridos. O absurdo de tal tese poderia estar apenas no campo da graça, do que é hilário. Mas seus efeitos e consequências são trágicos.

Em verdade, instrução normativa lei não é. Jamais, em tempo algum, poderia ela impor-se a comando legal devidamente constituído, e agredir os princípios norteadores da segurança jurídica, como o da tipicidade e o da legalidade.

(...)

Por fim, de notar-se que a nefasta IN 52/2013, no particular, não poderia trazer interpretação, em evidente prejuízo do contribuinte, para definir 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, como bem asseverado no parecer ministerial.

Tal se dá porque a lei não traz qualquer normatização no sentido de que para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria devam ser expurgados os aludidos tributos recuperáveis. Assim, diante da ausência de norma, tanto em sentido formal quanto material, prevendo que, na hipótese, a base de cálculo do ICMS deverá excluir o ICMS, PIS e COFINS, impõe-se o reconhecimento da ilegalidade do auto de infração ora hostilizado.

Postas as coisas desta maneira, o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente (o seu preço), sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis, uma vez que o valor da entrada é termo diferente de custo de aquisição da mercadoria, como também pontuado pela Promotora de Justiça em seu pronunciamento.

Ex positis, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar insubsistente a infração 1 e, consequentemente, todo o Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “d” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Pedido de Reconsideração às folhas 506 a 509, mediante o qual aduz as seguintes alegações.

Alega que, apesar de haver solicitação expressa nesse sentido, na peça recursal, não foi, contudo, intimada para participar do julgamento de Segunda Instância, realizado em 12/04/2016. Transcreve o artigo 18, inciso II do RPAF para concluir que o julgamento realizado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal foi realizado com o preterimento de seu direito de defesa, em face do que, entende, deve ser declarado nulo.

Argumenta que se viu tolhido no exercício da faculdade de acompanhar a decisão, bem como de fazer a defesa oral, em frontal violação de seu direito de defesa. Assim, pede que seja declarada a nulidade do julgamento realizado, com o retorno dos autos à fase imediatamente anterior, como forma de o processo ser novamente pautado para nova sessão de julgamento, agora com a intimação da empresa recorrente.

Em face do exposto, protesta pelo acatamento do presente Pedido de Reconsideração, para que o julgamento do dia 12/04/2016 seja declarado nulo.

VOTO

Preliminarmente, faço o juízo de admissibilidade do presente recurso, nos termos postos a seguir.

O Pedido de Reconsideração é espécie recursal prevista na alínea “d” do inciso I do art. 169 do RPAF/99, cujo texto reproduzo abaixo.

“Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:

I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:

...

d) pedido de reconsideração da decisão de Câmara que tenha reformado no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal, desde que verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito argüidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento (grifos acrescentados);

...”

Como bem se pode ver, a partir da leitura do dispositivo regulamentar acima reproduzido, o manejo do recurso referido pressupõe a verificação de dois requisitos, quais sejam: a reforma, no mérito, de decisão de primeira instância e a condição de que a peça recursal verse sobre matéria argüida e não apreciada nas fases anteriores de julgamento, conforme trecho em destaque.

Embora a Decisão recorrida tenha reformado, no mérito, a decisão de piso, a matéria devolvida para julgamento, no presente colegiado, nada tem a ver com fato ou fundamento jurídico argüidos e não apreciados nas fases anteriores, inexistindo, inclusive, qualquer alegação nesse sentido.

De fato, a recorrente limita-se a suscitar a nulidade da Decisão recorrida ao fundamento de que não foi intimada para participar do julgamento de segunda instância, alegação essa que não tem, sequer, previsão legal, pois o Regimento Interno do Consef não exige a intimação do contribuinte, prevendo, apenas, a “divulgação” da pauta, nos termos do seu art. 49, abaixo reproduzido.

“Art. 49. A pauta de julgamentos será divulgada com antecedência mínima de 3 (três) dias da data da sessão.”

Assim, soa cristalino que a irresignação do sujeito passivo não tem amparo na legislação, desatendendo os requisitos de admissibilidade previstos no art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF, acima transcrito.

Do exposto, Voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Pedido de Reconsideração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO CONHECER** o Pedido de Reconsideração apresentado e homologar a Decisão recorrida que **NEGOU PROVIMENTO** aos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e excluiu, de ofício, a multa aplicada, homologando a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0006/14-8**, lavrado contra **CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$116.899,43**, e dos acréscimos legais, sem incidência da multa aplicada de 60%, conforme o art. 106, I, do CTN.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS