

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0046/13-1
RECORRENTE - UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S.A. (SORVANE SORVETES)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0128-04/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/03/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0030-12/20

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada. **b)** nas transferências interestaduais de produtos industrializados por terceiros, o valor da base de cálculo é o da entrada mais recente. Revisão fiscal elaborada pelos Autuantes reduz o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Acolhida a alegação de decadência referente aos períodos de janeiro a novembro de 2008. Decisão unânime. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto relator quanto ao mérito. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra 4ª Junta de Julgamento Fiscal, exarada através do Acórdão JJF nº 0128-04/15, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe lavrado em 02/12/2013, para exigir multa no valor total de R\$206.337,21, bem como multa no percentual de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1: 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 e protocolos, constando da mesma a informação complementar dada pelos autuantes: “trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração. Operação com produtos industrializados pela própria Autuada”, no valor de R\$157.676,11, ocorrência constatada nos exercícios de 2008 e 2009.

INFRAÇÃO 2: 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 e protocolos, sendo informado na descrição dos fatos de que “trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração. Operações de transferência interestadual com produtos adquiridos de terceiros”, no total de R\$48.661,10.

Em sede de defesa, a empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento, acostada às fls. 134 a 154, na qual argumentou que o Auto de Infração está composto por vícios, os quais destrinchou ao longo de sua defesa, bem como arguiu que o mesmo se mostrou improcedente. Fato este que foi defendido ao longo da impugnação.

A Informação fiscal foi prestada às fls. 175 a 234. Inicialmente, se esclareceu que Autos de Infração idênticos ao ora analisados foram objeto de pagamento, por parte da Autuada, na última

anistia ocorrida no ano de 2013. Por tais razões, entendeu que o lançamento devia ser julgado procedente, não se acatando a alegação defensiva.

O feito foi devidamente instruído, e pautado para julgamento (fl. 238), oportunidade na qual a empresa autuada protocolou em 21/03/2014 documento no qual solicitou a juntada de planilha que comprovaria os equívocos alegados que teriam sido cometidos na infração 1, relativamente ao produto de código nº 14960 (fls. 241 a 245), o que motivou a conversão do feito em diligência, na assentada do julgamento, a fim de que fossem adotadas as seguintes providências (fls. 247 e 248):

- a) *Intimou a empresa autuada a apresentar demonstrativo com todos os equívocos que entenda estar presente no Auto de Infração em tela e em seus anexos.*
- b) *De posse de tal documento, a análise por parte dos autuantes, e sendo o caso, pertinentes os equívocos apontados pela empresa autuada, efetuassem as devidas correções nos levantamentos que sustentam a autuação, elaborando novos demonstrativos de débito.*

Intimada, a recorrente compareceu ao processo (fls. 259 a 262), onde, após repisar argumentos defensivos, apontou, para a infração 1, a existência de discrepâncias, de acordo com planilha que elaborou. Para a infração 2, indicou equívocos relativos aos produtos de códigos nºs 67756, 67758 e 189771, solicitou a improcedência do lançamento.

Em nova intervenção, diante do fato de ter recebido nova intimação, a recorrente retornou ao processo, para informar às fls. 273 a 276, que já havia apontado os equívocos que entendia macular o lançamento, de acordo com resposta a intimação datada de 22/04/2014, e que não cabe à autuada corrigir as falhas do lançamento, o que, ao seu ver, se constituiria numa inversão das normas regulamentares que menciona, especialmente os artigos 148 e 150 do RPAF/99.

Cientificados de tal manifestação, os autuantes, às fls. 279 a 282, em relação à infração 1, assim se posicionam: *“ressalte-se que foi utilizado o custo de produção do mês anterior ao da saída em transferência, da mesma forma que foi feito para os 15 (quinze) Autos de Infração listados acima, como pode ser verificado para o produto com código nº 99886 (fls. 260, verso), onde a empresa apresenta o custo do mês de junho (06) para uma transferência ocorrida no próprio mês de junho (06). Já auditoria tomou como referência o custo do mês anterior (maio de 2009) para as operações de transferências ocorridas no mês de junho de 2009. Daí a diferença apontada às fls. 260, verso, conforme planilhas de abertura de custos anexadas às fls. 14 e ora reproduzida e colocada aos autos para o produzido código nº 99886, a título de exemplo”.*

Já para a infração 2, informaram que *“fizemos novo demonstrativo - ora anexado tanto em meio eletrônico (integralidade) como em meio físico (amostragem) - considerando todas as hipóteses de transferência, sem exclusão de nenhum CFOP, pois no trabalho original somente eram considerados os CFOP's com características de compra de mercadorias e excluídos os demais. Assim sendo, o valor do débito foi reduzido de R\$48.661,10 para R\$48.175,34”.*

Acostara demonstrativos, acostados às fls. 283 a 288, relativos aos cálculos refeitos.

Intimada, a recorrente retorna ao feito, às fls. 309 a 316, manifestando-se em relação ao histórico do lançamento. Também, reuniu as planilhas relativas aos produtos de códigos nºs 148080, 1152014 – 1152004, 191664, 1152003 - 1152001, 1152001 – 1152002, 1152006 - 1152008 e 208133. E requereu com base no art. 18, § 1º do RPAF:

- a) *seja declarado nulo o Auto de Infração pela ausência de liquidez e certeza conforme sobejamente demonstrado na presente manifestação, assim como na defesa complementar e na defesa, em razão dos equívocos cometidos pela autoridade fiscal;*
- b) *no mérito seja TOTALMENTE CANCELADO O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, para que nada lhe seja exigido à título de ICMS, juros e multa, haja vista a total dissonância com a legislação tributária vigente;”.*

Mais uma vez encaminhado aos autuantes, estes, à fl. 321, informaram que *“As afirmações produzidas pela Autuada (fls. 309 a 316) não trazem nada de novo e não merecem prosperar os seus argumentos defensivos, visto que o produto da Diligência (fls. 279/305) está perfeitamente correto”.*

Na assentada do julgamento, o patrono da recorrente compareceu, realizando sustentação oral,

ratificando o teor das manifestações anteriores, e solicitando a realização de diligência, a qual foi rejeitada por unanimidade.

Isto posto, o presente processo administrativo fiscal foi encaminhado para a 4ª Junta de Julgamento Fiscal. A referida e. JJF exarou decisão pela Procedência em Parte da autuação no valor de R\$205.851,45, acrescida da multa da 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, às fls. 327 a 359, seguir transcritos:

(.....)

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização: 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 e protocolos, sendo que na infração 1, tais transferências oriundas de estabelecimentos industriais, e na infração 2, tratam-se de transferências de produtos adquiridos de terceiros.

Analizando as questões preliminares, trazidas em sede de defesa, especialmente aquela que diz respeito a decadência, impende afirmar-se que a decadência cessa o direito de constituir o crédito através do ato administrativo do lançamento. O crédito tributário perde o seu conceito abstrato somente quando a autoridade administrativa formaliza o direito a esse crédito através da emissão do lançamento. Procedida tal formalização do lançamento com a devida ciência ao sujeito passivo do mesmo, não se fala mais de decadência, pois o direito de constituir o crédito já foi feito e notificado.

Verificado o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é imperioso à administração, a realização de um ato que a individualize, caracterizando o fato e a identificação da matéria tributável, indicando o sujeito passivo vinculado à relação jurídica valorando a prestação pecuniária, mediante procedimento administrativo regular. Tal ato representa-se pelo lançamento tributário, consoante definido pelo Código Tributário Nacional (CTN), artigo 142:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Na definição de Eduardo de Moraes Sabbag (Elementos do Direito. Direito Tributário. 8ª edição, São Paulo, Premier Máxima, 2007, página 214), “é ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador”.

O CTN elenca três espécies de lançamento, que são: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação. A nós interessarão apenas estes dois últimos.

Fala-se em lançamento de ofício quando o próprio Fisco, de posse das informações necessárias para efetuar o lançamento, o faz por si, sem qualquer contribuição por parte do contribuinte. Já no lançamento por homologação ocorre nos casos em que a lei determina o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, na época em que nasce o fato gerador. Esse pagamento é feito antes de constituído o crédito pelo sujeito ativo, isto é, ainda não há lançamento, mas o sujeito passivo se antecipa e recolhe o valor do tributo com base nos critérios (base de cálculo, alíquota etc.) estabelecidos na lei respectiva. A Fazenda Pública tem o direito de, posteriormente, verificar se aquele pagamento correspondeu à verdade

Observe-se que o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, 1ª parte, é ato privativo da autoridade administrativa. Logo, se vislumbra a necessidade de haver ulterior homologação pelo Fisco no lançamento por homologação, a despeito da conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela.

Aparentemente, o lançamento por homologação seria aquele realizado pelo contribuinte, tendo em vista que ele próprio noticia o fato gerador que praticou, quantifica o valor devido e o recolhe ao erário. Todavia, em harmonia com o artigo 142 do CTN acima mencionado, entendo que o lançamento, nessa modalidade, somente se aperfeiçoa com a homologação do Fisco, uma vez que é competência privativa deste.

Assim, a partir da ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária disporia de cinco anos para conferir o procedimento prévio realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação. Caso isso não ocorra, afigura-se a homologação tácita, e, conseqüentemente, extinção da obrigação tributária, condicionada ao regular e total recolhimento do tributo.

Contudo, nesse procedimento de verificação dos dados apresentados pelo sujeito passivo, pode ocorrer de o Fisco entender que houve omissões ou inexatidões, em ordem a concluir que o tributo foi recolhido a menor. Lembrando que isso deve ser feito no prazo para a homologação, sob pena de perda do direito de cobrar eventuais diferenças.

Essas diferenças, se verificadas, deverão ser objeto de lançamento de ofício. Nessa esteira, assim dispõe o inciso V do artigo 149 do CTN:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (lançamento por homologação)”.

Parte da doutrina entende que a lei trata da notificação do efetivo lançamento, isto é, o pronunciamento da Fazenda Pública traduz-se em “notificado do lançamento”. Com a devida vênia, não concordo com tal argumentação, diante do fato de que aos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, cuja aplicação é defendida pela relatora, reúno a redação do artigo 173 e parágrafo do mesmo diploma que impõe:

“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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Diz, então, o parágrafo único do artigo 173 que o direito de constituir o crédito extingue-se a contar da data em que tenha sido iniciada a respectiva constituição pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ora, como apurar se o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte foi total ou parcial sem que haja ação fiscal preliminar, devidamente notificada ao contribuinte? Pois o pronunciamento da Fazenda Pública nada mais é do que a comunicação formal de que estão sendo tomadas medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento, através de uma ação fiscal.

*Um dos pontos que a doutrina ataca é a de que o artigo 173 do CTN trata somente da decadência relativa aos lançamentos de ofício, tendo em vista de que o artigo 150 já trata da decadência dos lançamentos por homologação. Com a devida vênia, discordo de tal entendimento. Em nenhum momento o CTN esclarece que o artigo 173, se encontra no capítulo das extinções do crédito tributário, trata **somente** de lançamentos de ofício. Além disso, o artigo 150 encontra-se inserido no capítulo sobre a constituição do crédito tributário, trata, pois, do lançamento por homologação, e não de decadência como modalidade de extinção do crédito tributário.*

Analisando o artigo 150 do CTN em seu § 4º, entendo que ele está a se referir ao lapso de tempo para ser promovida a homologação do lançamento, ao dispor que “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos”. Não está, portanto, a dar prazo à decadência, a essa modalidade de extinção do direito de constituir o crédito, pois se assim fosse não poderia haver outra lei a fixar prazo diferenciado, pois esbarraria aos próprios termos do CTN, conforme prevê o artigo 170 desse diploma legal. Um ente político pode estabelecer outro prazo, em sua lei, para a homologação do lançamento, todavia, em qualquer hipótese, não pode alterar o prazo decadencial fixado no art. 170, que não abre qualquer possibilidade a esse respeito.

Logo, o artigo 150, § 4º trata somente do prazo limite pelo qual a homologação, se não foi expressa, passa a ser entendida como aceita tacitamente. Dessa forma, poderíamos afirmar que para o lançamento por homologação, inexistiria decadência.

Acaso o Fisco não homologue expressamente e venha a apurar uma diferença a pagar pelo sujeito passivo, o lançamento dessa diferença não é mais “lançamento por homologação”, mas, sim, lançamento de ofício. Aqui, não se fala mais em lançamento por homologação, quando o ato administrativo de lançar foi, exclusivamente, através da autoridade administrativa competente para tal, nos termos previstos no artigo 149 do CTN.

Desse modo, entendo que a decadência está amparada somente nas disposições contidas no artigo 173, que estabelece as seguintes regras de contagem de prazo:

- a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta que serve para todos os tributos quando a modalidade de lançamento utilizada é de ofício ou declaratória, inclusive aquela que, originalmente, seria de homologação, mas passou a ser de ofício. Neste caso, a decadência começa a contar do primeiro do exercício seguinte ao fato gerador, não importando o mês em que ocorreu;*
- b) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, vez que a anulação do lançamento anterior, por evidência, é administrativa, e efetivada pela verificação de algum erro, reclamado pelo sujeito passivo ou constatado de ofício pela administração. Neste caso, a decadência passa a contar da decisão definitiva em processo administrativo da anulação do lançamento anterior, sendo necessário formalizar outro lançamento e notificar do ato o sujeito passivo dentro do prazo de*

cinco anos; e

- c) previsto no parágrafo único do referido artigo, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Este raciocínio não é tão fantasioso nem absurdo quanto poderia parecer à primeira vista. Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2001, páginas 391/2) a respeito, entende que:

“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).

O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constante omissão ou inexistência do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo ‘antecipa’ o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (...), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando a homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação”.

E tanto é assim, intrincada a questão, que até mesmo observamos o entendimento jurisprudencial até mesmo no Superior Tribunal de Justiça (STJ), da tese do denominado “cinco mais cinco”, como, por exemplo, no julgamento do Recurso Especial nº 58.918-5-RJ, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, cuja ementa segue transcrita:

“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA– CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173).

I – O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985”

Digno de registro é a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar o Recurso Especial nº 566621, entendeu ser o prazo de dez anos aquele para pleitear a restituição de tributo, cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Tal julgamento analisava a constitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, que determinou a aplicação retroativa do seu artigo 3º, norma que, ao interpretar o artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), fixou em cinco anos, desde o pagamento indevido, o prazo para o contribuinte buscar a repetição de indébitos tributários (restituição) relativamente a tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Assim, há de perquirir como ficaria o princípio da isonomia, onde a Fazenda Pública, teria a obrigação de restituir o imposto pago indevidamente em dez anos, e quando da contagem de prazo para a constituição do crédito tributário, amarrada à redação do artigo 150, § 4º do CTN?

A decisão da Junta de Julgamento Fiscal trazida em reforço à sua tese, não pode ser acolhida, diante do fato de que a mesma ser Decisão de Primeira Instância, que pode ser reformada por órgão superior, e no caso, ao apreciar o Recurso Voluntário do mesmo processo, a 3ª Câmara de Julgamento Fiscal prolatou o Acórdão CJF nº 0408-13/13, o qual possui a seguinte Ementa:

“EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. a) MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Neste caso, deverá ser adotado, como base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96. Efetuada correção nos cálculos do imposto devido. Modificada a Decisão recorrida. b) PRODUTOS FABRICADOS PELOS PRÓPRIOS REMETENTES. Para fins de utilização de crédito fiscal de ICMS, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Afastada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Não acatada a preliminar de

nulidade. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.” (grifei).

Quanto ao equívoco na indicação da base de cálculo e alíquota indicados pelo sujeito passivo, de igual forma, não o posso acolher, pelo fato de que, conforme inclusive esclarecido pela responsável por prestar a informação fiscal, inexistente qualquer erro, vez que apesar das operações de transferências se realizarem a 7% e 12%, para efeito de lançamento, e em função de atender ao sistema de emissão de Autos de Infração da Secretaria da Fazenda, a alíquota é sempre indicada como 17%, sendo a base de cálculo apurada a partir da indicação do imposto devido (que no presente caso se apresenta igual em valores àqueles constantes nos demonstrativos), o qual dividido por 17% indica esta base de cálculo.

Assim, não se pode falar em erro de indicação da base de cálculo, nem em discrepância entre valores de imposto devido, pois, reitero, os mesmos se apresentam iguais tanto naqueles constantes nos demonstrativos, como os lançados no Auto de Infração.

Da mesma forma, não se há de falar em realização de arbitramento de base de cálculo, como consta na peça defensiva, vez que a adoção de tal mecanismo, segundo a Doutrina e a Jurisprudência, somente cabe quando se torna impossível ao Fisco verificar a documentação fiscal do contribuinte, o que no caso não ocorreu, até pelo fato de que foram coligidos ao feito cópias dos registros fiscais do mesmo.

Isso equivale a se dizer que, existindo elementos suficientes para que a verdade material seja apurada, descabe a sua adoção, diante do fato dele se apresentar como regra de exceção, que somente em circunstâncias extremas e especiais deve ser adotado, já que a base de cálculo originária, que pode ser levantada, diante do acesso à documentação do sujeito passivo, é a que deve ser utilizada, frente à previsão na regra-matriz de incidência tributária, e diante da relação direta com o texto constitucional.

O entendimento do Poder Judiciário, a respeito, se expressa em decisões como a do ministro Castro Meira, do Superior Tribunal de Justiça, nº RMS 26964 GO 2008/0114933-4, julgado em 19 de agosto de 2008:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO.

1. A pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo. Não se pode confundi-la com o arbitramento de valores previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que é modalidade de lançamento, regularmente prevista na legislação tributária.

2. O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato imponible, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.

3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo.

4. Caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação.

5. No caso, havendo indícios de subfaturamento, os fiscais identificaram o sujeito passivo, colheram os documentos necessários à comprovação da suposta infração e abriram processo administrativo para apurar os fatos e determinar a base de cálculo do imposto a ser pago, liberando na sequência as mercadorias. Não se trata, portanto, de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do que autoriza o art. 148 do CTN.

6. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso ordinário nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Humberto Martins”. (grifei)

No caso presente, não se há de falar em arbitramento, diante do fato de que o levantamento foi realizado com base nos elementos disponibilizados pelo contribuinte, não constando em qualquer momento do trabalho fiscal menção a tal instrumento, muito ao contrário; as planilhas acostadas aos autos, baseiam-se em arquivos, livros e documentos disponibilizados pela empresa ao Fisco, os quais balizaram os trabalhos de fiscalização, razão da impertinência em se aventar tal mecanismo.

De igual forma, não acolho o argumento de que violado o princípio da legalidade estrita, vez ser sabido que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do

processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

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

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

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

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E o autuante, ao realizar o lançamento, nada mais fez do que obedecer a tal preceito.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador, o que foi plenamente atendido na autuação, a qual atendeu aos ditames dos artigos 39 e 18 do RPAF/99, não se podendo falar em nulidade do lançamento.

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

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

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

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

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for a natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ter sido dada a oportunidade da empresa produzi-la, em sede de diligência, atendida, apenas de forma parcial. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

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

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

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

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à autuada, o foram de modo insofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas

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

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

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

No tocante às alegações de inconstitucionalidade trazidas no bojo da longa defesa apresentada, este órgão por impedimento legal, não pode adentrar em tal discussão, de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, que determina que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto pela defendente, entendo que seus pleitos não podem ser acolhidos, adentrando, pois, no exame do mérito da autuação.

Adentrando ao mérito, tal matéria tem sido exaustivamente debatida neste Conselho de Fazenda, o qual tem firmado posição consolidada, inclusive outros lançamentos já foram julgados, podendo destacar os Acórdãos CJs N^{os} 0357-12/09, 0408-13/13 e 0010-11/10, todos relativos a autuações contra empresas Unilever, sendo que neste último, a defendente também figura como autuada, em discussão relativa à mesma matéria.

*Na infração 1, observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar n^o 87/96 de forma **expressa e restritiva** determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.*

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

“Art. 155.

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

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

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

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria

tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, referem que à lei complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

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

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

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no § 4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquela contida no seu § 4º, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

“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:

(...)

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

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

No tocante à alegação de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), quanto à aplicabilidade deste regramento, observo que já se encontra pacificado ao âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação, e de qualquer outro sentido. Ao amparo de tal assertiva, posso mencionar decisão do Supremo Tribunal Federal, exarada no RE nº 79452-RS, conforme voto o Min. Marco Aurélio Melo: “... obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de”, e nunca adotaria a expressão ‘assim entendido como’.

Além disso, o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Por tais razões, não posso concordar com tal arguição, não a acolhendo.

Quanto à Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, que determina, em evidente arrepio a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade, entendo que tal instrumento não se adéqua ao preceituado na já mencionada Lei Complementar nº 87/96, vez que, não pode qualquer unidade da Federação dispor diversamente daquela estipulada expressamente pela Lei Complementar do ICMS.

E de fato, reporta-se que a determinação da base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, sendo que, qualquer legislação ordinária que venha a contraditá-la se constitui em afronta ao comando Constitucional, razão pela qual a determinação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por se apresentar como ilegal, além de inconstitucional.

Na esfera administrativa, posso mencionar o voto proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ao apreciar matéria de semelhante ordem, proferido no Acórdão nº 5.258, Recurso nº 22.214, de lavra do Conselheiro Antônio de Pádua Pessoa de Mello, in verbis:

“(…) É pacífico que Minas Gerais adicionou outras rubricas na ‘base de cálculo das transferências interestaduais’, frente à lei federal, e, repita-se, não cabe fazer qualquer análise técnica daquelas, por impertinente quanto à questão de fundo.

Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação

– in casu, o Estado do Rio de Janeiro – ser obrigado a admitir, como crédito, o prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.”

Relevante, por pertinência, mencionar também, decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão proferida no RE nº 707.635-RS ao decidir que “a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”.

Diante de tal posicionamento, mostra-se cristalino que a jurisprudência dos órgãos de cúpula do nosso Judiciário é unânime em reconhecer a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar veiculadora de “normas gerais de direito tributário”, especialmente no que se refere à base de cálculo.

De concreto, podemos inferir que em face dessa interpretação trasladada em norma, nasceu a possibilidade de conflitos entre o Estado de São Paulo e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres paulistas poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao montante calculado de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, conforme vemos no presente momento.

Por outro lado, a limitação legal existente para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não fere o princípio da não cumulatividade deste tributo, conforme alegação defensiva vez que tal princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “Lei Complementar”, consoante disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, conforme já observado anteriormente.

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

Dessa forma, na hipótese do remetente ter destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a autuada vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

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

Por outro lado, a discussão encetada pela empresa relativa aos conceitos de crédito físico e financeiro, não guarda pertinência com o tema, vez que os créditos fiscais destacados nos respectivos documentos que acobertavam as operações estão sendo acatados, respeitada a limitação legal.

Assim, as alegações postas não procedem, tendo a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar nº 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelo autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) que é mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme

delimitado no referido dispositivo legal.

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

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

- 1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da CF.*
- 2. A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual.*
- 3. Arroz beneficiado é produto industrializado.*
- 4. A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*
- 5. Impossibilidade de pauta fiscal.*
- 6. Homenagem ao princípio da legalidade.*
- 7. Recurso do Estado do Rio Grande do Sul improvido.”*

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

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

- a) a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da CF;*
- b) a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impera de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;”*

Dessa forma, creio que assim, nenhuma dúvida paira acerca não somente do acerto da autuação realizada, razão pela qual entendo que a infração 1 é procedente.

No tocante à infração 2, a matéria é rigorosamente a mesma, no que concerne à base de cálculo de transferências interestaduais, apenas diferenciando-se da infração anterior pelo fato das transferências serem de produtos industrializados por terceiros.

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

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

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

Em decorrência de tal fato, e visando esclarecer a questão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa nº 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, inclusive no caso ora analisado, especialmente em seu item 2:

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

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

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

2.3. o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada de mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria nem transferência pelo destinatário localizado neste Estado.”

Tal instrumento normativo aclara, pois, a questão.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.(...)

4.(...)

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

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

Dito isso, analisemos a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato

administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Isso não significa que este julgador esteja pretendendo aplicar retroativamente a interpretação da mencionada instrução normativa, mas apenas, com base nos esclarecimentos nela contidos, embasar seu raciocínio.

Da mesma forma, não se pode afirmar, como o fez o sujeito passivo, que houve qualquer desobediência ao princípio da não cumulatividade, diante do fato de que ele pode tanto ser considerado como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado.

Trata-se de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases anteriores de seu ciclo econômico. A norma constitucional em evidência possui eficácia plena, não necessitando de normatização infraconstitucional posterior.

Em nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, incisos IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambas da Constituição Federal.

Tais regras visam evitar o chamado efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

Em suma, a não cumulatividade incide em momento posterior à constituição da obrigação tributária, e deverá ser realizada de maneira vinculada, vez ser necessária à apuração do imposto devido, e da qual não se pode dispor sem feri-la, além de não depender da existência de qualquer norma regulamentar para que produza seus efeitos no mundo jurídico.

E frente a isso, da análise do feito, em momento algum a determinação constitucional deixou de ser albergada, quando do lançamento, evidentemente, nas hipóteses em que deveria ser aplicada, e no caso das infrações, o não aproveitamento integral dos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais deu-se por vedação legal, o

que não significa negação ou não aplicação a tal princípio.

Quanto ao Decreto-Lei nº 834/69 trazido pela defendente a seu favor, importante afirmar-se que editado antes da Carta Constitucional de 1988, ou seja, aplicava-se ao ICM, e não ao ICMS, tributo com características diversas daqueles, não podendo, ao meu ver, ser aplicado, diante de tal fato.

Além do mais, a multa de 60% imposta, o foi em decorrência do cometimento de infração à legislação tributária, ou seja, tais multas, em verdade, se caracterizam como meras penalidades administrativas pela infração de uma obrigação fiscal definida em lei, sendo a coerção objetiva que o Estado-Lei impõe ao contribuinte, pela violação de seu direito subjetivo de crédito, positivando o fato ilícito da relação tributária.

Nesta seara, o entendimento é de que as mesmas se sujeitam também aos Limites do Poder de Tributar, insertos em nossa Carta Maior, dentre os quais podem ser destacados o não-confisco e a capacidade contributiva, além de outros, como o da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da finalidade, do interesse público, da gradação, da subjetividade, da não-propagação, da pessoalidade, da tipicidade e, como não poderia deixar de ser, da ampla defesa e do contraditório.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo patrono da empresa, na assentada do julgamento, não o posso acolher, até pelo fato de que em momento processual anterior, houve a solicitação deste relator neste sentido, a fim de que a empresa, detentora da documentação fiscal que ensejou a autuação, e frente aos argumentos defensivos postos, apontando equívocos dos autuantes, fosse intimada pelos mesmos para elaborar demonstrativo apontando todos os erros que entendia presentes no lançamento, pelo fato de que em direito tributário, não se pode admitir a denominado “prova por amostragem”. Todavia, a empresa não atendeu ao quanto solicitado, optando por questionar da validade da solicitação realizada, unicamente em atendimento ao princípio da verdade material.

Ou seja: foi dada oportunidade para que o sujeito passivo carresse aos autos todas as incorreções que entendia presentes na autuação, sob a forma de demonstrativo, em sede de diligência, que se observou frustrada, diante da postura adotada pela empresa.

Além disso, em relação aos apontamentos de erros na apuração do custo de produção adotado pelos autuantes, formulados pela autuada, esclareço que a matéria foi devidamente esclarecida pelos mesmos quando de suas manifestações, inclusive a metodologia utilizada pelos mesmos não trouxe qualquer prejuízo para a empresa autuada, ao contrário.

Por fim, gostaria de fazer alguns comentários a respeito da manifestação do sujeito passivo, quando da solicitação de diligência por este relator. A mesma foi solicitada aos autuantes, a fim de que intimassem a autuada a apresentar demonstrativo das incorreções que entendia cometidas no feito, sem que isso signifique qualquer hipótese diversa da lei, até pelo fato de que o próprio RPAF/99, em seus artigos 142 e 144, § 1º, respectivamente, determina que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e a possibilidade de ser pedida a entrega ou exibição de documento ou de coisa que se encontre em poder da parte contrária, sendo que o pedido de entrega ou exibição conterà a enumeração dos fatos que devam ser provados.

Além disso, sem querer adentrar em maiores discussões acerca da teoria da prova, evidentemente cabia à autuada, já que apontou erros e equívocos cometidos pelos autuantes, enumerá-los de forma explícita, tal como realizado para produto indicado inicialmente em sua peça defensiva, até pelo fato de que dispunha de todos os elementos e documentos em mãos, não se podendo furtar a fazê-lo, justamente pelo fato de que o argumento desprovido do necessário elemento probante não é capaz de influenciar o juízo do julgador, tal como acontecido. Da mesma forma, não é a melhor prática, fazê-lo em doses parciais, tal como acontecido ao longo do presente processo.

Por tais razões, entendo que os argumentos defensivos não podem prosperar, motivo pelo qual voto no sentido de que o Auto de Infração deve ser julgado PROCEDENTE EM PARTE, de acordo com o seguinte demonstrativo:

INFRAÇÕES	A PAGAR	Fls.
01	157.676,11	-----
02	48.175,34	281/282
TOTAL	205.851,45	

Diante da Decisão acima exarada, o sujeito passivo tomou conhecimento da mesma. Inconformado com a decisão de primo grau, interpôs Recurso Voluntário acostado às fls 371 a 383, que passo a relatar em síntese.

Inicialmente, o sujeito passivo defendeu a nulidade do Auto de Infração com base os artigos 2, 18, 140 e outros do Regulamento.

Em seguida, observou a violação aos Princípios que norteiam o Processo Administrativo do

Estado da Bahia, ao não ter sido decretada nulidade por completa das infrações. Nesse sentido, citou o art. 2, do Capítulo I do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia. Ressalvando o Princípio da Verdade Material, que tem como fim a prevalência sobre a verdade formal. Nesse sentido, apontou que sequer o relator demonstrou conhecimento acerca das planilhas e demonstrativos lançados aos autos.

Também observou o Capítulo V do RPAF/BA, visando que o PAF obedeça ao referido princípio, determinou como devem ser observadas as Provas, Diligências e Perícias no âmbito do Processo Administrativo Fiscal nesse Estado. Citando posteriormente os quatro artigos iniciais do capítulo, artigos 140, 141, 142 e 143.

Afirmou que em relação à Infração 02, fora intimada 3 (três) vezes para se manifestar acerca do cumprimento das supostas realizações de diligências fiscais. A primeira intimação foi respondida através da manifestação protocolada no dia 22.04.2014, sendo novamente intimada respondeu em 08.05.2014 e finalmente apresentou a última manifestação posterior à intimação em 28.07.2014.

Em relação a última manifestação, observou que os autuantes sequer apresentaram qualquer elemento para refutar as planilhas e argumentações trazidas. Pelo contrário. Informaram que os argumentos trazidos aos autos já haviam sido respondidos em diligência fiscal anterior. Por não abrirem as planilhas elaboradas pela própria fiscalização e autuadas ao sujeito passivo, desse modo, se inferem gravíssimas falhas na aplicação da legislação.

Questionou o fato de que na sustentação oral, o sujeito passivo fora chamado a atenção para descaso para com as provas e arguições trazidas aos autos, contudo fora rechaçada de ponto a possibilidade de conversão do julgamento em diligência, sob o fundamento de que a mesma não era necessária.

Em relação à infração 01, o sujeito passivo arguiu que os autuantes não trouxeram qualquer esclarecimento, bem como metodologia ou apontaram o respectivo artigo de lei que autoriza a tomada aleatória de período de produção, pois a Fiscalização desse Estado, neste AIIM, adotou como período de apuração de custo para essa empresa o mês anterior à transferência para esse Estado o que, não encontra respaldo legal.

Alegou também que as planilhas elaboradas pela própria fiscalização, sendo baseadas nas planilhas de custo de produção fornecidas pela empresa recorrente provam de forma cabal que não foram incluídos qualquer custo se não aqueles previstos na legislação. Logo, outra vez não haveria observância do Princípio da verdade material.

Indicou que as violações susomencionadas também vão de encontro ao Princípio da Ampla Defesa, da Equidade, Boa Fé, entre outros.

Destacou que por ter sido fiscalizada em relação ao período de 01.01.2008 a 31.12.2009, tendo sido cientificada da lavratura do Auto de Infração em 19.12.2013. Desse modo, o que se verifica com a narração dos fatos e assertivas da infração é que parte dos créditos lançados foram atingidos pela decadência.

Argumentou que *“o nobre conselheiro relator, de forma completamente fantasiosa e absurda, emprestou interpretação superada há muito ao artigo mencionado acima, a ponto de afirmar que “o artigo 150, §4º trata somente do prazo limite pelo qual a homologação, se não foi expressa, passa a ser entendida como aceita tacitamente. Dessa forma, poderíamos afirmar que para o lançamento por homologação, inexistiria decadência”. (sic) (página 21 – Acórdão)”*.

Afirmou que o Estado da Bahia até novembro de 2014, em seu Código Tributário, previa, de forma completamente equivocada, que *“o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*. Tal legislação fora expurgado do quadro legislativo estadual através da Lei nº 13.199/14 de 28.11.2014. Referida norma, em seu artigo 8º, não só revogou o art. 107-A, como também o § 5º do art. 107-B e o § único do art. 135 do Código Tributário Baiano.

Nesse sentido, observou que Código Tributário Nacional prevê que a Norma Tributária será

retroativa quando benigna ao contribuinte, em face do fatos geradores ocorridos anteriores a nova legislação. Além disso, citou entendimento do STJ.

Observou que está demonstrada a decadência do direito do fisco de lançar de ofício qualquer diferença apurada, referente aos “fatos geradores” de janeiro a dezembro de 2008, uma vez que a intimação do auto de infração somente ocorreu em 19.12.2013, via de consequência devendo ser cancelada a exigência fiscal referente a estes períodos, nos termos expostos.

Apontou que a mudança da Fiscalização ocorreu no Auto de Infração nº. 206891.0048/14-2. Naquela oportunidade, na informação fiscal de folhas 203 a 205, os autuantes reconhecem que o período de apuração de custo da mercadoria produzida e transferida para esse Estado não pode ser estabelecido pelo Fisco e sim pela ciência da Contabilidade de Custos.

Constatou que os julgadores de primeira instância não se atentaram para essa mudança e mesmo sem apresentar qualquer fundamentação mantiveram a exigência fiscal. Requereu, por isso, que caso o presente Auto não seja anulado, deve, no mínimo, ser baixado em diligência para que os autuantes se manifestem acerca do período de apuração do custo da mercadoria produzida, mesmo que para tanto, intimem o sujeito passivo para que informe o período de apuração de custo de cada mercadoria autuada.

Citou o inciso II, § 4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96. A qual prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte, que foram tão-somente produzidas (fabricadas) pelos respectivos remetentes, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Sendo assim, a apuração do custo de produção e, consequentemente, a base de cálculo para transferências de produtos industrializados, conforme a Lei 87/96, deverá observar tão somente os custos com matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Argumentou que os autuantes, sem qualquer critério, determinavam que a apuração do custo da mercadoria produzida de todas as empresas ocorre no mês anterior à transferência.

Salientou a dificuldade do procedimento de apuração, bem como a necessidade de um controle muito grande de estoque e outros fatores a mais para se apurar o custo de cada mercadoria produzida.

Indicou que em todas as mercadorias autuadas, a recorrente apurou o custo dois meses antes da transferência ou no exato mês em que foi possível apurar todos os itens da LC 87/96 utilizados no processo de produção, podendo ser facilmente verificado nas planilhas de custo de produção entregues aos autuantes. E assim sucessivamente.

Defendeu que o que realmente ocorreu foi a não observação correta das planilhas por parte dos autuantes que, sem qualquer base legal, assumiram que a apuração de custos deveria ser realizada no mês anterior à transferência.

Sustentou que indevidamente, a Autoridade Fazendária considera como entrada mais recente, notas fiscais (conforme planilhas anexas) que dizem respeito às mercadorias que entraram no estoque da empresa na data anterior à fiscalização.

Arguiu que não poderia ser considerada como a entrada mais recente, pois a entrada mais recente nos centros de distribuição se passa em tempo posterior, que é justamente a entrada das mercadorias nos centros de distribuição da recorrente. Portanto, resta caracterizado que notas fiscais enumeradas na planilha anexa não dizem respeito à entrada mais recente, por conseguinte invalidando o lançamento efetuado.

Argumentou com base no artigo 13, inciso I, § 4º da Lei Complementar nº 87/96, que foi invocado pela própria fiscalização, que a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Defendeu ser cristalina a falta de critérios da autoridade fiscal quando da lavratura do Auto de

Infração que se combate, pois sequer demonstra com clareza a base de cálculo utilizada para cálculo do ICMS, pois ávida por alcançar recolhimento de tributos para manutenção dos cofres deste Estado, ignora que o ICMS considera como base de cálculo o valor da operação da circulação de mercadorias, o próprio montante do tributo além do custo da mercadoria acrescido da margem de lucro, portanto, não é suficiente apenas retirar a suposta alíquota da entrada anterior.

Arguiu que carece de fundamentação jurídica a afirmação do nobre autuante. O mencionado princípio ao norte é uma ramificação do Princípio da Legalidade. Este princípio, no ramo do Direito Tributário, reza que a Administração Pública só poderá fazer aquilo que estiver expressamente previsto em lei. Em seguida, citou o Princípio da Estrita Legalidade por meio do art. 150, I da CF/88, bem como citou também o art. 111 do CTN.

Observou que nas datas 10.01.2009 e 22.01.2009 ocorreram transferências do produto (148080) para o Estado da Bahia, sendo que os valores apurados como entradas mais recentes foram os praticados na data de 24.12.2008. Ou seja, notas fiscais de entrada mais recente (10.01.2009) do produto foram completamente desconsideradas.

Ressaltou que as planilhas apresentadas agora foram apresentadas na manifestação protocolada no dia 28.07.2014 e que não foram alvo de análise pelo autuante.

Requeru que seja dado provimento ao presente recurso para anular integralmente o lançamento fiscal, tendo em vista a inadequação do caso em concreto à norma legal apontada, bem como às provas carreadas ao presente ou, por absurdo não se entenda pela nulidade, a conversão do julgamento em diligência.

Por fim, também requereu que todas e quaisquer intimações sejam dirigidas ao e no endereço do signatário, protestando, desde logo, pela juntada de razões finais de julgamento e produção de sustentação oral quando da designação de julgamento, para todos os efeitos legais.

Ademais, o sujeito passivo em nova manifestação para reforçar as razões do Recurso Voluntário interposto. Apresentou precedente deste e. CONSEF em que foram acatados os argumentos do contribuinte em relação à matéria da Infração n^{os} 01 e 02 do Auto de Infração. Trata-se do Acórdão n^o 0054-12/16 proferido pela Colenda 2^a Câmara de Julgamento Fiscal deste e. CONSEF/BA. A discussão travada é sobre a composição do “valor da entrada mais recente” previsto no inciso I, do §4^o, do artigo 13 da Lei Kandir.

Em seguida o presente processo administrativo fiscal foi enviado à PGE/PROFIS (fls. 389) para emissão de parecer opinativo acerca das questões controversas em lide.

O Parecer da PGE/PROFIS, por sua nobre Procuradora do Estado, Dra. Maria José Coelho Sento Sé (fls. 395/396) recomendou, calcada na busca da verdade material, de que o processo fosse remetido em diligência à ASTEC/CONSEF para análise, por auditor estranho ao feito, das planilhas apresentadas pela empresa recorrente já que alega ocorrências de erros na apuração do custo das mercadorias.

A Conselheira Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, relatora, até então, do presente processo, o envia à Secretaria do CONSEF para redistribuição, tendo em vista o final de seu mandado (fl. 398).

A recorrente atravessou petição requerendo a juntada de procuração, bem como que as intimações relativas aos autos em lide, sejam direcionadas aos advogados, Dr. Abel Simão Amaro e Dr. Felipe Carra Richter, sob pena de nulidade do ato da comunicação (fls. 400/404).

O processo foi redirecionado ao Conselheiro Eduardo Ramos de Santana (fl. 406).

A referida recorrente, mais uma vez, apresentou-se à lide, trazendo cópia do Acórdão CJF N^o 0054-12/16 (fls. 411/417), cuja matéria diz respeito à infração 02 deste Auto de Infração (“entradas mais recentes”) relativamente à exclusão do PIS e COFINS para apuração da base de cálculo do imposto ora em lide (fls. 408/410).

Verificou-se que às fls. 418/441 e fls. 444/462, a empresa recorrente constituiu novos patronos nos

termos constantes nos documentos apresentados.

Em Pauta Suplementar do dia 31/08/2016, a 2ª CJF deliberou encaminhar o PAF à Secretaria do CONSEF para aguardar (sobrestado) deliberação superior a respeito da exclusão do PIS e COFINS da base de cálculo do ICMS. (fl. 442 verso).

Ato contínuo, os autos foram encaminhados a este Conselheiro Relator para apreciação e julgamento.

Uma vez relatado o teor básico da peça recursal e manifestações posteriores, o presente processo administrativo legal foi encaminhado para esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal para instrução e julgamento, sob minha relatoria. Isto feito, passo apreciar o Recurso Voluntário interposto para exarar o seguinte voto, com base nas alegações recursais, nos documentos e na legislação aplicável.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo para combater as duas infrações que constam no Auto de Infração em epígrafe.

A infração 01 refere-se à 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 e protocolos, constando da mesma a informação complementar dada pelos autuantes. O lançamento de ofício, no valor de R\$157.676,11, se refere aos exercícios de 2008 e 2009, conforme consta no relatório acima.

A infração 02 trata de 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 e protocolos, sendo informado a descrição dos fatos pelos autuantes. Tal lançamento de ofício, no valor de R\$48.661,10, se refere também ao período de ocorrência que abarca os anos de 2008 e 2009, nos termos consignados no relatório acima exposto.

Preliminarmente cumpre-me analisar o pleito de Nulidade e Decadência arguidos na peça recursal.

No que tange ao pleito de Nulidade das infrações em lide, me permito discordar deste pleito, afastando qualquer nulidade da autuação em tela. Compulsando os autos, constato que, com base nos fatos e argumentos, não assiste razão ao recorrente, haja vista que, à luz do art. 18 do RPAF/99, não se declararão a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade. No caso em tela, verifico que a partir da descrição dos fatos e dos demonstrativos que instruíram o Auto de Infração, a empresa autuada, ora recorrente, pôde compreender perfeitamente a acusação que lhe foi imputada, tendo apresentado a sua defesa, inclusive de forma exaustiva, se contrapondo a todos os aspectos de direito e de fato que entendeu serem indevidos com base na legislação apresentada.

Isto posto, não vislumbro qualquer vício ou falta de elementos que pudessem gerar insegurança a infração e ao infrator, este pólo passivo legítimo da lide. Ademais, a autuação foi feita por autoridade competente, bem como as decisões de primo grau se deram de forma fundamentada.

Se tais decisões foram corretas ou não, não é motivo para se arguir nulidade, mas de analisar seu mérito para decidir pela procedência ou não da autuação. Portanto, não ocorreram quaisquer destas hipóteses que pudessem respaldar a pretendida NULIDADE. A empresa pode exercer, como o fez, seu pleno direito de defesa e do exercício do contraditório.

No que tange ao pleito de decadência em ambas as infrações, entendo assistir razão a empresa recorrente pelas razões a seguir expostas em síntese, inclusive por ter sido apreciada por este Relator em outros processos em situação similar.

De fato, a autuação foi lavrada em 02/12/2013, com data de ciência em **19.12.2013**, acostado à fl. 13

dos autos. Desse modo, têm-se mais de 05 anos decorridos entre esta data em grifo e os lançamentos com fatos geradores nos meses de **janeiro a novembro de 2008**. Portanto, tais lançamentos fiscais devem ser excluídas de qualquer exigência fiscal por estarem devidamente atingidos pelo instituto da DECADÊNCIA, com base na legislação aplicável vigente.

Fica evidente, com clareza solar, que tais lançamentos com fatos geradores acima em grifo, estão decaídos, nos termos insculpidos no Art. 150, § 4º do CTN, a seguir transcritos, *in verbis*:

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 a homologação, será ele de 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.*

Adentrando ao mérito do pleito da recorrente em relação as infrações 01 e 02 constantes no Auto de Infração em epígrafe, entendo que, ainda que por outra fundamentação legal, ambas as infrações são improcedentes pelas razões que passo a expor, seguindo meu consolidado entendimento exarado em inúmeros votos, inclusive mais recentes, neste Colendo Colegiado de Segunda Instância do E. CONSEF. Portanto, vou procurar ser claro nas minhas argumentações no sentido de acolher a improcedência das infrações 01 e 02 dos lançamentos não acobertados pela decadência, nos termos já postos no início do presente voto.

Nesse sentido, ao derredor da matéria que envolve, em ambas as infrações, a exigência de ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, entendo que merece destaque o posicionamento dos Tribunais Superiores e do próprio Tribunal de Justiça da Bahia, para o qual trago à colação trecho de voto da minha lavra, como segue transcrito:

(...)

A Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça expressa textualmente que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Impende registrar que a referida Súmula 166 tem essência na interpretação literal do art. 1º do Decreto Lei nº 406/1968, que, dentre as definições das hipóteses de incidência do ICM, previa “a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”, derivado do fato de que várias administrações tributárias estaduais lançavam o imposto sobre situações que não representavam transações comerciais, mas, tão somente, deslocamentos de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

O fato é que o imposto não incide, nem poderia incidir, sobre “mercadorias” mas sim sobre operações de caráter oneroso, aí entendido que tais operações são resultado da transferência de titularidade de bens classificados como mercadorias, não podendo incidir imposto sobre operações de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, exatamente porque não há imposição de ônus na operação.

A circulação a que alude o nomen juris do imposto, tal como escrito na CF/88: “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”, consiste na transferência de propriedade ou na tradição da mercadoria. Assim sendo, não é a saída física de um determinado local que indica a finalização da operação de compra e venda mercantil, já que, independentemente dessa saída da mercadoria do estabelecimento, pode-se observar a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Convém trazer à baila a jurisprudência, pois, tal entendimento tem fatura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:

1. (...) Dispõe a Súmula nº 166 desta Corte que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. O acórdão recorrido está em harmonia com a orientação firmada na jurisprudência deste Tribunal, valendo destacar o trecho em que se evidencia que “a saída de energia elétrica do estabelecimento produtor (usina de São Simão) para o distribuidor (Cemig) não configura operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, pois se trata de simples deslocamento físico de mercadoria, não ocorrendo, de consequência, operação mercantil”.

Tem-se que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não é hipótese de incidência do ICMS, cujo fato gerador pressupõe a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do

Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro [...]. II. A configuração da hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria [...], fato que, segundo o suporte fático delineado no acórdão recorrido, não ocorre no caso concreto [...]. (AgRg no REsp 933890/ GO. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 3.9.2007)

2. (...) A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos [...]. 4. Incasu, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJ 26.4.2007)

3. (...) O fato imponible do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (AgRg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 26.10.2006)

4. (...) O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...] (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2ª Turma. DJ 26.10.1992)

5. (...) O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)

6. (...) O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)

Muito recentemente, derredor da matéria em apreço, o Tribunal de Justiça da Bahia, nos autos da Apelação nº 0323677-51.2012.8.05.001, na mesma trilha e com os mesmos fundamentos emprestados às decisões do Superior Tribunal de Justiça e às decisões já proferidas por este Conselheiro julgador, à unanimidade, assim decidiu:

EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166 DO STJ.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. 2. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ). 3. Recurso conhecido e, no mérito, desprovido.

Já o Supremo Tribunal Federal, também tem inúmeras decisões, por unanimidade, sobre a matéria, nos termos abaixo transcritos:

AG. REG. 756.636 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

EMENTA

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Alegada ofensa ao art. 97 da CF/88. Inovação recursal. Prequestionamento implícito. Inadmissibilidade. Tributário. ICMS. Deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Inexistência de fato gerador.

1. Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos.

2. O Supremo Tribunal Federal entende ser insubsistente a tese do chamado Pquestionamento implícito.

3. A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas. Precedentes.

4. Agravo regimental não provido.

AG. REG. 765.486 SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BEM ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AGREGAÇÃO

DE VALOR À MERCADORIA OU SUA TRANSFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

I – A mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou sua transformação.

II – Agravo regimental a que se nega provimento.

Portanto, restou evidenciado, de forma clara e justa, a inteligência de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não significa circulação onerosa, mas meramente física, o que não caracteriza fato gerador do ICMS, ou seja, trata-se de mero deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos filiais da mesma empresa contribuinte, como se constata nas infrações dos autos em julgamento.

Me permito ainda aduzir que esta questão de incidência de ICMS neste tipo de operação tem sido alvo de muita discussão e guarda direta relação com a questão da “Guerra Fiscal” e o “Pacto Federativo”, que precisa ser enfrentada via uma ampla Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional, pela qual se espera resolver estas e outras questões de natureza tributária/fiscal que contribuam para justiça fiscal e o desenvolvimento nacional de forma equânime.

Já é matéria pacificada neste E. CONSEF que não cabe incidência de ICMS nas operações de transferências internas entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Todavia, a propalada “Guerra Fiscal” entre as Unidades Federadas do país, ainda é um entrave para ampliar tal entendimento no âmbito das transferências interestaduais, em que pese ser o mesmo princípio em ambos os casos, ou seja, circulação apenas física e não onerosa ou mercantil.

Para melhor elucidar tal questão e consubstanciar ainda mais meu entendimento da matéria, trago a seguir lúcidas e interessantes considerações do eminente jurista e professor, Fernando Facury Scaff, com as quais me alinho. Tal matéria tem sido bastante discutida no âmbito jurídico e acadêmico. Inclusive, ele menciona entendimentos emanados de Francisco Sávio Mileo Filho, apresentada junto ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário, fundada por Ruy Barbosa Nogueira, que foi Professor Titular da USP de Direito Financeiro e, posteriormente, de Direito Tributário, o qual adota a sua linha de entendimento acerca da matéria aqui exposta.

O posicionamento do I. Fernando F. Scaff traz à baila o entendimento da não incidência de ICMS na simples transferência de produtos/mercadorias e a questão com que se depara o contribuinte ao efetuar tais operações, por conta da legislação estadual, a exemplo da Bahia.

Nesta esteira, ele traz o seguinte posicionamento abaixo transcrito, em consonância com a vigente Súmula nº 166 do STJ, acima exposta por este Conselheiro neste voto em separado, com a devida vênia do i. Conselheiro Relator:

“(…) apenas localizando cada estabelecimento em um diferente Estado. O foco, neste passo, é: poderá o Estado A cobrar ICMS por esta transferência interestadual de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte? Entende-se também que não há incidência de ICMS nesta hipótese, que se insere na mesma moldura acima exposta, pois, tanto naquele caso, como neste, não se há de falar em operação de circulação — o que há é mero deslocamento físico da mercadoria (...)”.

É salutar lembrar que ele também salienta que a referida Súmula, editada em 1996, que vem sendo pacificamente confirmada pelo STJ e, depois também pelo STF até momento presente, salientando que *“o texto não faz distinção entre ICMS interno e ICMS interestadual, isto é, não haverá incidência desse imposto, estejam os estabelecimentos no mesmo ou em Estados diversos. É imprescindível, apenas, que ambos sejam do mesmo contribuinte”.*

Para melhor enfrentar esta questão, o nobre jurista traz à baila a existência do que intitulou de uma *assombração* na legislação do ICMS, no que tange a Lei Complementar nº 87/96, que rege esta matéria, ao estabelecer: *“considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (...) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I)”.*

Segundo Scaff, nas transferências internas a questão está bem resolvida nos estados, exemplo da Bahia, os quais admitem não haver ICMS nestas operações. Todavia, para ele, o problema é mais complexo quando se tratar de operações no âmbito interestadual, envolvendo necessariamente uma análise de Federalismo Fiscal. Pela clareza e didatismo das suas colocações que confrontam o teor do que estabelece a Súmula nº 166 e a prática fiscal que é praticada por força da legislação estadual, que envolve a já citada “Guerra Fiscal”, reproduzo uma análise da lavra de e. jurista ao qual recorro aqui:

“(…) pode-se imaginar a seguinte operação visando deslocar o sujeito ativo da operação: determinada empresa adquire (ou fabrica) mercadorias no Estado A, e as transfere sem a incidência do ICMS para o Estado B, no qual criou um centro de distribuição, e, de lá, vende para os Estados X, Y e Z, com incidência desse tributo, pois haverá operações de circulação de mercadorias. Neste exemplo, houve o deslocamento do sujeito ativo do ICMS, do Estado A, que nada receberá, para o Estado B, para o qual será pago o tributo. Observe-se que, pela ótica do contribuinte, não haverá diferença entre pagar para o Estado A ou B — ele terá que pagar. Poderá haver diferença caso o valor do ICMS cobrado seja distinto entre os dois Estados — o que nos leva, novamente, ao tema da guerra fiscal. Suponhamos que, na saída das mercadorias, o Estado A cobre 12%, e que o Estado B cobre apenas 7%, torna-se economicamente vantajoso transferir o início da incidência do ICMS de um para outro Estado, o que pode ser feito transferindo as mercadorias de A para B, e vendendo a partir de B. Exposto este aspecto do problema, outra questão assoma: Pode o Estado A cobrar ICMS na operação de transferência interestadual de mercadorias para o Estado B? A resposta permanece negativa, por várias razões. Em primeiro lugar, constata-se que o ordenamento jurídico não ampara a pretensão arrecadatória dos Estados de origem, pois tais movimentações físicas não se caracterizam como operações de circulação (jurídica ou econômica) de mercadorias. Logo, não se constata o aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente desenhada. Segundo, caso ultrapassada a barreira legal acima apontada, a suposta conduta irregular será do contribuinte ou dos Estados que se envolvem na guerra fiscal? Por outras palavras: estará errado o contribuinte em organizar seus negócios da forma mais econômica, ou estarão errados os Estados? De minha parte, entendo estar errado o desenho do ICMS na Constituição de 1988, pois deixou nas mãos dos Estados um tributo que possui nítida vocação nacional — nenhum país atribui aos entes subnacionais esse modelo de tributação sobre valor acrescido (ou tributos semelhantes, como o ICMS). Esta é, no fundo, uma das causas mais importantes da fraticida guerra fiscal atual. As empresas acabam sendo meras contendoras em um sistema perverso, pois, se não buscarem reduzir seus custos, morrerão na disputa do mercado defronte de seus concorrentes, que se aproveitarão das vantagens oferecidas e, com custos menores, terão preços menores e o fantasma da recuperação judicial aparecerá no horizonte — trata-se do velho dilema do prisioneiro, da teoria dos jogos, aplicado às relações empresariais, envolvendo aspectos financeiros. Em terceiro lugar, e apenas se ultrapassadas as considerações anteriores, é necessário que os Estados comprovem que as empresas agem com o intuito de economizar tributos — o que não é, em si, algo errado. Ademais, não basta supor, é necessário comprovar. Conheço um caso em que o Estado cobrou ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mesmo sabendo que o destino de todas as mercadorias seria a exportação através das instalações portuárias localizadas no Estado vizinho. Um exemplo: imagine-se o Estado de Mato Grosso cobrando ICMS sobre a transferência de soja para o Estado do Paraná, a qual será exportada pelo porto de Paranaguá. Será uma tributação em cascata, pois a empresa exportadora não se aproveitará desses créditos, que se transformarão em custos. Ou seja, o que era para ser um crédito (uma vantagem) se transforma em um custo (uma despesa). Seguramente os Estados não tem esse poder — é necessário fazer prova, e não apenas ter suposições. Tributar sem proceder desta forma caracteriza-se como abuso de direito. Em quarto lugar, pretende-se resolver um problema de rateio federativo de competências, próprio do direito financeiro, ramo que estuda o federalismo fiscal, com medidas de direito tributário, que acarretam maior incidência sobre os contribuintes. Aqui há verdadeira miopia normativa na solução adotada, pois, se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, por qual motivo essa perspectiva muda em caso de idênticas operações interestaduais? Apenas porque o sujeito ativo mudou? Não é suficiente para alterar o aspecto material da hipótese de incidência. Inegavelmente o problema existe, mas não será através do uso da força tributária estadual contra os contribuintes que isso se resolverá, mas no legislativo, a múngua de normas que atualmente amparem a pretensão fiscal dos Estados. Nada justifica a mudança da Súmula 166 do STJ, que deve permanecer íntegra, afastando a incidência do ICMS tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte”.

Por tudo aqui exposto, concluo que restou evidenciado, com clareza solar, que ambas as infrações em lide não procedem por não se tratar de qualquer operação de circulação onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física, em sentido técnico jurídico.

Tal fato afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal em apreço, o que encontra perfeito alinhamento com as decisões e posicionamentos acima expostos e, muitas vezes, transcritos, dos quais recorro para melhor fundamentar o presente voto.

Enfim, julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe, para dar, no mérito, PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO EM SEPARADO

Peço licença ao Ilustre Relator para, acompanhando-o em relação à conclusão pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, acompanhando-o inclusive nos fundamentos para afastar a nulidade postulada, e acolher a DECADÊNCIA, divergir tão-somente em relação aos fundamentos para acolhimento do Voluntário em relação ao seu mérito.

O Ilustre Relator assenta o seu entendimento na aplicação da Súmula nº 166/STJ, que preconiza (com respaldo em entendimentos já consolidados também no âmbito do STF) a não incidência do ICMS nas transferências, inclusive as interestaduais.

Penso que a tese aqui, ainda que poderosa e correta, não é de se aplicar, pois não é essa a argumentação trazida nos autos.

Com efeito, premido pela necessidade de comportar-se conforme a jurisprudência dos tribunais superiores (não incidência do ICMS nas transferências, quaisquer que sejam), ou comportar-se conforme a Lei Complementar nº 87/96, que ainda se encontra válida e vigente, sendo tecnicamente aplicável conforme as legislações das entidades tributantes envolvidas, o Sujeito Passivo curvou-se aos entes tributantes, e efetivamente fez incidir o ICMS quando da saída de seu estabelecimento situado fora da Bahia.

Portanto, não interessa ao Sujeito Passivo aventar a incidência da Súmula nº 166/STJ, pois ingressaria no campo do comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*), ainda que este comportamento se tenha dado para atender a *factum principis* (é dizer, a divergência de interpretação dos Tribunais Superiores, do Parlamento Federal e dos Estados Tributantes em relação à incidência do ICMS nas transferências).

Ultrapassada essa questão, todavia, assiste razão à Recorrente quando pleiteia afastar a adoção, via atos normativos infralegais (e, eventualmente, posteriores), de interpretação da norma jurídica tributária que implica majorar a tributação.

Nesse passo, convém recordar que os fatos jurídicos tributários ora em questão dizem respeito, em ambas as Infrações, aos períodos de apuração de jan a nov/2008 (períodos albergados pela decadência, uma vez que a notificação do lançamento ocorreu em 19/12/2013); de dez/2008; e de jan a dez/2009. Todos, portanto, anteriores à edição da Instrução Normativa da Superintendência de Administração Tributária da SEFAZ/BA, de nº 52, editada em 17/10/2013, publicada no Diário Oficial do Estado (DOE) em 18/10/2013 (doravante, a “Instrução Normativa SAT nº 52/2013”).

A despeito de sua edição posterior, há julgados deste CONSEF, usualmente alcançados pelo voto de qualidade, em que se tem decidido pela aplicação retroativa da Instrução Normativa SAT nº 52/2013, haja vista seu caráter meramente interpretativo.

A questão não é nova, efetivamente. Este CONSEF teve oportunidade de julgar já há alguns anos, por ambas as suas Câmaras, a tese que apresentam, Fisco e Contribuinte, no entorno da validade da Instrução Normativa SAT nº 52/2013.

O esforço argumentativo de ambas as teses se sustenta na dificuldade de admitir-se, por um lado (Contribuinte), que ato normativo infralegal e meramente interpretativo possa conduzir à desqualificação do comportamento adotado, e que implica carga tributária menor por admitir a apropriação de crédito de ICMS em seu valor integral, sendo esse comportamento iniludivelmente admitido na legislação de regência quando da ocorrência dos fatos geradores. Por outro lado (Fisco), o comportamento admitido no quadro normativo então vigente implicaria, em seu entender, um tratamento diferenciado entre comerciantes e industriais, sendo que a interpretação dada pela Instrução Normativa SAT nº 52/2013 seria o mais equilibrado.

O grau de litigiosidade do conflito é evidente, e as posições estão bem marcadas. Neste Conselho de Fazenda, vemos o registro corriqueiro das decisões por voto de qualidade em torno da

questão: de um lado, alguns afirmam que:

O motivo da autuação seria a suposta utilização indevida de crédito fiscal por conta de base de cálculo do ICMS superior à prevista em Lei Complementar, nas operações interestaduais pela unidade federada de origem.

O fiscal autuante, ao deduzir da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS,

porquanto recuperáveis, e em consonância ao disposto na Instrução Normativa (IN nº 52/2013), extrapolou o campo de direito material e acabou por criar uma nova metodologia de apuração da base de cálculo não prevista em Lei.

Ocorre que, as disposições da referida Instrução Normativa são inconstitucionais e ilegais, na medida em que conferem interpretação extensiva ao conteúdo da norma que lhe dá supedâneo (Lei Complementar nº 87/96), procedimento este não autorizado pelo nosso ordenamento jurídico.

Os valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS devem compor o preço previsto da entrada mais recente, tão somente porque não há na Lei Complementar nº 87/96 qualquer previsão que exclua esses tributos da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, não sendo coerente afirmar que por conta de dispositivo meramente interpretativo (Instrução Normativa nº 52/2013) o fiscal autuante possa ignorar a hierarquia das normas.

E uma análise do quanto articulado no Acórdão JJF Nº 0147-01/16 é suficiente para que possamos perceber posicionamentos contraditórios no âmbito do próprio CONSEF. Naquele momento, a 1ª JJF decidiu, por unanimidade, pela inclusão dos tributos (PIS/COFINS/ICMS) na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação.

Veja que há notória insegurança jurídica do contribuinte, levando-se em consideração posicionamentos divergentes no âmbito do CONSEF. É certo afirmar que, paradoxalmente, a fiscalização ora pretende excluir os impostos da base de cálculo do crédito, quando o contribuinte é o destinatário, ora pretende incluir na base de cálculo quando o contribuinte é o remetente das mercadorias em transferência para outros estados.

Ademais, é forçoso concluir que na hipótese de uma empresa possuir estabelecimentos filiais em outros Estados, se observado as regras autônomas de cada um destes estados, seus estabelecimentos estariam incorrendo em total desequilíbrio na apuração fiscal autônoma dos seus estabelecimentos, em flagrante ato contra o pacto federativo.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

(Voto do Conselheiro Carlos Antonio Borges Cohim da Silva, Acórdão 1ª CJF nº 2060-11.18, j em 26.9.2018, Internet em 13.11.2018)

Vozes de escol dentro deste CONSEF sustentam, de modo oposto, que:

A jurisprudência deste Conselho está se firmando no sentido de manter a procedência destes lançamentos, notadamente a partir de decisões judiciais que acolheram a procedência da autuação, embora deva reconhecer que ainda nenhum dos processos transitou em julgado. De forma exemplificada, trago abaixo, trecho de decisão judicial convalidando os julgamentos deste Conselho de Fazenda:

Processo nº: 0513561-60.2016.8.05.0001 Classe Assunto: Procedimento Comum - Anulação de Débito Fiscal Autor: ESTOK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES S.A. Réu: Estado da Bahia.

Por conseguinte, com base no entendimento unânime da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do apelo do MS nº 0553866-57.2014.8.05.0001, de ratificar-se, que, no caso, a Instrução Normativa nº. 052/2013 não traz inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS, servindo como norma interpretativa do que deve ser entendido por valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo se utilizado de conceitos do direito privado e da ciência contábil, situação permitida pelo art. 109 do CTN, in verbis: “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.” Do exposto, os embargos, ante à contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável, na espécie, as disposições da IN nº. 052/2013 gerando o reconhecimento de que os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria Feitas tais considerações, ACOLHO, EM PARTE, OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO opostos pelo Estado da Bahia, para o fim de reconhecer, com fundamento em precedente do TJBA, que o valor da entrada mais recente deve ser calculado com a exclusão dos tributos recuperáveis, declarando, com isso, a subsistência do Auto de Infração nº 206891.0019/13-4, mantida a decadência do período de janeiro a junho de 2008, reconhecendo-se, por consequência, prejudicados os Embargos de Declaração da empresa Estok. Em face da iliquidez do julgado, notadamente em virtude da decadência de parte do crédito tributário, fixo que os honorários advocatícios, considerando-se a sucumbência recíproca, serão definidos após a fase liquidação, nos termos do § 4º, II, do art. 85 do CPC/2015.

Nota-se que também vem-se consolidando o entendimento acerca da penalidade. A multa pelo descumprimento de obrigação principal tem sido afastada não sob o fundamento alegado pela Recorrente, art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, e sim com fundamento no art. 106, inciso I, do CTN – ora, se o ato é interpretativo, e o comportamento adotado pelo contribuinte não era explicitamente contrário à legislação ao tempo da ocorrência do fato tributário, deve-se afastar a penalidade. Ou seja, as Juntas têm mantido a aplicação da penalidade, conforme proposto pelos Autuantes, mas as Câmaras vêm afastando a multa, como proposto pelo Ilustre Conselheiro Relator.

Com a devida licença, a questão (da exata interpretação das interações entre os princípios que municiam o valor constitucional da segurança jurídica – é dizer, entre outros, os princípios da anterioridade e da irretroatividade) nos parece já ter sido solucionada pelo Supremo Tribunal Federal quando examinou dispositivos da Lei Complementar nº 118/05, em julgamento cuja repercussão geral foi reconhecida:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se autoproclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido. (RE 566621, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273 RTJ VOL-00223-01 PP-00540)

Vale dizer: a norma interpretativa (lembre-se, o dispositivo do CTN fala em **LEI INTERPRETATIVA**, e não em Instrução Normativa, que integra o conceito de “normas complementares das leis”, dentro do quadro do CTN, art. 100, inciso I), que altera o quadro normativo para agravar a situação do Contribuinte, não pode atingir fatos geradores anteriores à sua edição, e deve respeitar o princípio da anterioridade.

A seguinte passagem de Luís Eduardo Schoueri, em seu Direito Tributário (7ª edição, 2017) sobre o princípio da irretroatividade amolda-se ao caso em tela:

Com o Princípio da Irretroatividade, vê-se que, no sistema brasileiro, o legislador não pode “consertar”, ainda que por meio adequado (lei) uma omissão na definição da hipótese tributária. Qualquer mudança valerá dali em diante.

Pois bem, no presente caso, em que parte dos fatos geradores que embasam a autuação (ou seja, a apropriação do crédito de ICMS nas operações subsequentes sem a exclusão de ICMS, PIS e COFINS, constante de notas fiscais que deram suporte à autuação) ocorreram no mesmo exercício da edição da Instrução Normativa SAT nº 52/2013 – vide fl. 04.

É certo também que “atos normativos” (art. 100, inciso I do CTN) têm em tese sua aplicabilidade

reconhecida na data da sua publicação (art. 103, inciso I do CTN); mas a cláusula “salvo disposição em contrário” deve abranger obviamente os princípios constitucionais tributários. Isto é, não se pode haver por vigente imediatamente o “ato normativo” (como a Instrução Normativa, que não integra, repita-se, o conceito de lei para a ordem jurídica tributária) que se pretende meramente interpretativo, para o fim de dar vigência imediata a uma interpretação que, em ultima ratio, majora tributo.

Ora, se a lei complementar ostensivamente interpretativa (no caso, a Lei Complementar nº 118/05) não poderia ser entendida, e de fato não o foi, por atuação do Supremo Tribunal Federal, como apta a dar entendimento mais gravoso contra o contribuinte, o que se dirá da instrução normativa – que não é sequer lei (ordinária)? Vale dizer, a sustentar-se que entre as opções que o quadro normativo permitia ao contribuinte – isto é, incluir ou não “tributos recuperáveis” na base de cálculo do crédito tomado – deveria o mesmo adotar a menos vantajosa por força de ato normativo (nem sequer lei!) editado posteriormente ao seu comportamento, a inobservância ao espírito da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e da jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal nos parece frondosa.

É prudente reconhecer que não se pretende aqui declarar inconstitucionalidade de ato normativo algum. Pretende-se, isso sim, dar-se aplicabilidade conforme à Constituição e o CTN.

Dito de outro modo, entendo que não poderia o Autuante valer-se de ato administrativo, ainda que dito meramente interpretativo, para dar interpretação à legislação tributária que implicasse fazer com que o contribuinte (ora Recorrente) tivesse de adotar comportamento diverso ao seu, até então legítimo e lícito, para o fim de aumentar o valor do tributo a recolher aos cofres públicos baianos, em relação a fatos geradores anteriores à edição da Instrução Normativa, ou realizados no mesmo exercício de sua edição.

Ademais, também sob outro fundamento, toda a autuação (e não apenas a parte atinente aos fatos geradores ocorridos no mesmo exercício da edição da Instrução Normativa SAT nº 52/13) não merece ser mantida. Refiro-me à intelecção de que não há, com a devida vênia, autorização legislativa que encontre guarida nas normas nacionais de regência do ICMS e apta a desconsiderar o crédito que se houve segundo normas da Unidade da Federação de situação do estabelecimento remetente, sobremodo quando essas normas são semelhantes à que o próprio Estado da Bahia aplica, quando na posição de Unidade da Federação de situação do estabelecimento remetente!

Observa-se que a infração combatida versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias em transferências interestaduais, cujo cerne é a interpretação da LC 87/96, a qual estabelece a base de cálculo para transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.

Em primeiro lugar, a base de cálculo do imposto nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial está definida no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, como abaixo se lê:

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

§ 4º Na saída de mercadorias 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;

Vale ressaltar que, não é permitido a qualquer Estado da Federação alterar a base de cálculo de imposto que fora reservada constitucionalmente a Lei Complementar.

A Constituição Federal, no art. 146, III, “a” estatui que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízos ao pacto federativo.

Não é por outro motivo que a Lei Estadual nº 7.014/96 repete o conteúdo normativo disposto na LC 87/96 sobre a apuração da base de cálculo nas transferências. Neste sentido, vislumbro que, tanto a LC, quanto a Lei Estadual, determina que a base de cálculo, nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria, sem fazer qualquer exclusão. Trata-se, portanto, do valor da aquisição da mercadoria indicada na nota fiscal de entrada.

Já o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS. Na peça inicial, os autuantes informaram terem deduzido da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS, porquanto recuperáveis. Ato contínuo, para compor a base de cálculo da saída subsequente, incluíram o ICMS, com a aplicação da alíquota de origem.

O art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) nº 87/96 determina que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando os remetentes não forem os fabricantes, a base de cálculo do imposto em comento é, na exata expressão que utiliza, “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Instruções Normativas devem conter normas meramente interpretativa, destinadas, por exemplo, a orientar os servidores públicos no exercício de suas atividades, sem força para obrigar ou desobrigar os particulares ou contribuintes.

A Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia inovou no ordenamento jurídico e adicionou ao art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/1996 a obrigatoriedade de, na formação da base de cálculo, o remetente “não 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”.

Com a devida licença, a Instrução Normativa – que não é ato emanado de autoridade superior a este CONSEF, convém sempre lembrar – extrapolou o campo de direito material, criando uma nova metodologia de apuração da base de cálculo ao prever a exclusão dos tributos recuperáveis sobre a entrada mais recente. Ademais, as disposições da referida Instrução Normativa são inconstitucionais e ilegais, na medida em que conferem interpretação extensiva ao conteúdo da norma que lhe dá supedâneo, procedimento que, como cediço, não é autorizado pelo nosso ordenamento pátrio.

A base de cálculo, enquanto elemento essencial e caracterizador do tributo, depende de Lei em sentido formal para sofrer qualquer alteração. Sendo assim, não existe base legal para a exclusão dos tributos não cumulativos da base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Tendo em vista que todas as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorreram apenas do fato de os autuantes terem excluído ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo, metodologia esta que se mostra em desalinho com a Lei Complementar nº 87/96, nada mais restaria a ser exigido.

Tais importâncias (ICMS, PIS e COFINS), efetivamente, fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente, mesmo no caso de serem recuperáveis na tributação “a posteriori” em razão da não cumulatividade.

Recorde-se que no Acórdão JJF nº 0127-02/12 este CONSEF decidiu por unanimidade que seria necessária a inclusão dos tributos ditos “recuperáveis” (PIS, COFINS, ICMS) na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação. Entendo que o Ente tributante deva adotar posturas e entendimentos não conflitantes, pois tal posicionamento resulta em grande insegurança jurídica, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal.

Acrescento que o Poder Judiciário do Estado da Bahia tem-se manifestado sobre o tema, porém ainda de modo não-definitivo.

No caso dos autos, avulta a consideração de que diversos contribuintes têm sido compelidos a proceder aos dois comportamentos, essencialmente contraditórios, é saber: expurgar “tributos recuperáveis” do cômputo do crédito fiscal das mercadorias advindas de outros Estados; mas acrescentá-los ao cômputo da base de cálculo de mercadorias que remete a outros Estados. Ora, exigências assim contraditórias ferem a racionalidade do Sistema.

Por todo o exposto, visualizando ainda ofensa a princípios constitucionais tributários basilares (racionalidade, segurança jurídica, federalismo fiscal e não-cumulatividade do ICMS) e por não ver fundamento legislativo que autorize a aplicação retroativa da Instrução Normativa SAT nº 52/2013, nem para acolher o lançamento calcado exclusivamente em norma infralegal (a referida Instrução Normativa SAT nº 52/2013), sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia para divergir do nobre Relator quanto ao mérito da autuação.

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o Auto de Infração registra a acusação fiscal de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada na unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, sendo que a Infração 01 relaciona as mercadorias produzidas por estabelecimentos do Autuado situados em outras unidades da Federação e a Infração 02 as mercadorias que foram produzidas por terceiros.

Quanto à aplicação da Súmula nº 166 do STJ, ressalto que a PGE, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que *“não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”*, sendo que este entendimento *“não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula nº 166 do STJ e a decisão lançada no REsp nº 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do Art. 13, §4º da LC nº 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do REsp nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no Art. 13, §4º da LC nº 87/96. Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados Federados.”*

Portanto, em decorrência da manutenção do pacto federativo, não há a incidência da Súmula nº 166 do STJ nas transferências interestaduais.

Além disso, caso fosse aplicada a Súmula nº 166 do STJ nas transferências interestaduais, o valor da autuação seria bem maior, pois seria indevido todo o crédito fiscal utilizado, não somente os valores transferidos acima do valor de custo ou do valor da entrada mais recente sem incluir os impostos recuperáveis.

A autuação foi baseada em mandamento insculpido no Art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96, que nos termos da Carta Magna é o instrumento adequado para definição da matéria em lide, sendo que a construção lógica da questão foi feita buscando amparo na doutrina contábil, jurisprudência do STJ, ato normativo estadual e pronunciamento do CPC, bem como em julgado recente do STF.

No tocante à Infração 01, o Autuado alega que a diferença decorre do período adotado para o cálculo do custo das mercadorias produzidas, pois utilizou o custo de dois meses anteriores às saídas enquanto os Autuantes utilizaram o do mês anterior.

Ressalto que a sua alegação só reforça o acerto da autuação, pois o correto é utilizar o valor apurado no período mais próximo das operações de saída. Se, em algum momento o Autuado efetuou saídas de mercadorias, cujo custo ainda não havia sido apurado, caberia utilizar as hipóteses apresentadas pela legislação para a sua correção posterior.

Quanto à Infração 02, o Autuado afirmou que considera os valores das entradas mais recentes como sendo as entradas de dois meses anteriores à transferência e que isso não deveria ensejar qualquer autuação. Acrescentou que foi equivocado o procedimento dos Autuantes ao considerar o maior valor nos casos em que ocorreram duas entradas da mesma mercadoria na mesma data, bem como ao desconsiderar entradas mais recentes no seu estabelecimento nas planilhas que embasaram a autuação.

Saliento que a alegação de que considerou os valores das entradas mais recentes como sendo de dois meses anteriores à transferência só reforça o acerto da autuação, pois o correto é utilizar o valor apurado no período mais próximo das operações de saída.

Ao considerar o maior valor nos casos em que ocorreram duas entradas da mesma mercadoria na mesma data, os Autuantes beneficiariam o Autuado, senão o valor da autuação seria ainda maior do que o valor lançado.

Não faz qualquer sentido a alegação de que foram desconsideradas entradas mais recentes no seu estabelecimento nas planilhas que embasaram a autuação: para o cálculo do valor unitário da entrada mais recente, são consideradas as entradas ocorridas no estabelecimento do Autuado que efetuou a transferência e não do estabelecimento que recebeu a transferência, como tentou demonstrar o Autuado.

Na Instrução Normativa nº 52/13, a Administração Tributária busca esclarecer, sem modificar o texto do mandamento complementar, o termo “valor da entrada mais recente”, insculpido no Art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96, de forma a nortear o procedimento da fiscalização. Neste sentido, o item 2.1 da referida Instrução orienta 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.

Foi com base nesse entendimento que os autuantes procederam no caso concreto, em acordo com as práticas contábeis, mais especificamente, com o que dispõe o Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) - Estoques, item 11, que serviu de lastro para edição da instrução normativa em comento. Tal pronunciamento esclarece o que compreende o custo de aquisição: *“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.”*

Tal mandamento decorre da manutenção do pacto federativo, de forma a evitar um benefício de tributação a uma unidade da Federação em detrimento de outras unidades, mantendo a neutralidade do imposto.

No que se refere à aplicação retroativa da Instrução Normativa nº 52/13, editada em 18/10/2013, verifico que conforme apreciado na Decisão ora recorrida, a infração apontada tem como respaldo o disposto no Art. 13, §4º, I da LC nº 87/96, com amparo nas disposições dos Arts. 155, §2º, XII, “i”, e 146, III, “a” e “c” da Constituição Federal, que delega a lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes.

Portanto, a mencionada Instrução Normativa configura norma complementar (Arts. 96, 100 e 106 do CTN), que tem como objetivo esclarecer a matéria disciplinada, ou seja, meramente interpretativa das normas hierarquicamente superiores (LC nº 87/96, Lei nº 7.014/96, RICMS/97).

Entretanto, reconheço que, antes da edição da referida Instrução Normativa, várias interpretações foram utilizadas pelos Auditores Fiscais deste Estado da Bahia, inclusive com diversas autuações contra a exclusão dos impostos recuperáveis nas transferências interestaduais originadas neste Estado.

Sendo assim, considerando que o Autuado utilizou o procedimento de boa-fé, com base nas práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, entendo que devem ser excluídas a imposição de multa na Infração 02, nos termos do parágrafo único, do Art. 100 do CTN, Lei nº 5.172/66, transcrito a seguir:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado para excluir as exigências arroladas nos meses de janeiro a novembro de 2008 e a imposição de multa em relação aos demais períodos contidos na Infração 02, com a redução apresentada pelo julgamento de piso, conforme demonstrativo a seguir:

Infração	Ocorrência	ICMS Auto de Infração	ICMS 4ª JJF	ICMS 2ª CJF	Multa
1	31/01/2008	21.105,85	21.105,85	-	-
1	29/02/2008	23.693,11	23.693,11	-	-
1	31/03/2008	8.563,33	8.563,33	-	-
1	30/04/2008	13.544,98	13.544,98	-	-
1	31/05/2008	10.823,34	10.823,34	-	-
1	30/06/2008	10.046,66	10.046,66	-	-
1	31/07/2008	6.256,92	6.256,92	-	-
1	31/08/2008	7.255,97	7.255,97	-	-
1	30/09/2008	10.419,97	10.419,97	-	-
1	31/10/2008	9.177,76	9.177,76	-	-
1	30/11/2008	6.986,25	6.986,25	-	-
1	31/12/2008	2.306,75	2.306,75	2.306,75	60%
1	31/01/2009	2.470,03	2.470,03	2.470,03	60%
1	28/02/2009	1.377,54	1.377,54	1.377,54	60%
1	31/03/2009	486,61	486,61	486,61	60%
1	30/04/2009	2.219,99	2.219,99	2.219,99	60%
1	31/05/2009	1.124,81	1.124,81	1.124,81	60%
1	30/06/2009	1.119,25	1.119,25	1.119,25	60%
1	31/07/2009	3.924,28	3.924,28	3.924,28	60%
1	31/08/2009	4.366,15	4.366,15	4.366,15	60%
1	30/09/2009	3.590,05	3.590,05	3.590,05	60%
1	31/10/2009	6.431,32	6.431,32	6.431,32	60%
1	30/11/2009	385,19	385,19	385,19	60%
2	31/01/2008	1.992,67	1.658,67	-	-
2	29/02/2008	1.739,38	2.057,49	-	-
2	31/03/2008	1.076,41	1.763,34	-	-
2	30/04/2008	1.315,26	1.532,38	-	-
2	31/05/2008	977,73	1.194,46	-	-
2	30/06/2008	553,31	660,21	-	-
2	31/07/2008	1.102,43	1.455,05	-	-
2	31/08/2008	1.206,12	1.475,25	-	-

2	30/09/2008	2.014,23	2.219,84	-	-
2	31/10/2008	2.046,46	2.142,75	-	-
2	30/11/2008	3.108,78	3.143,56	-	-
2	31/12/2008	4.517,55	2.453,32	2.453,32	-
2	31/01/2009	2.978,69	2.978,69	2.978,69	-
2	28/02/2009	1.799,89	1.799,89	1.799,89	-
2	31/03/2009	1.878,01	1.878,01	1.878,01	-
2	30/04/2009	1.897,17	1.897,17	1.897,17	-
2	31/05/2009	2.089,49	2.010,10	2.010,10	-
2	30/06/2009	1.215,28	1.215,28	1.215,28	-
2	31/08/2009	3.543,57	3.536,74	3.536,74	-
2	30/09/2009	3.288,14	3.288,14	3.288,14	-
2	31/10/2009	2.901,67	2.806,73	2.806,73	-
2	30/11/2009	2.268,03	1.847,38	1.847,38	-
2	31/12/2009	3.150,83	3.160,89	3.160,89	-
Valor Total		206.337,21	205.851,45	58.674,31	-

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** Auto de Infração nº **206891.0046/13-1**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S.A. (SORVANE SORVETES)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$58.674,31**, sendo que R\$29.801,97, acrescida da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais e, o valor de R\$28.872,34, sem incidência da multa aplicada, nos termos do parágrafo único, do Art. 100 do CTN, Lei nº 5.172/66.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO* – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, *Paulo Shinyashiki Filho e *Henrique Silva de Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de fevereiro de 2020.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - RELATOR/VOTO VENCIDO

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO EM SEPARADO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA - REPR. DA PGE/PROFIS