

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0054/14-2
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0137-02/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17/05/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0054-12/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE (CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO PARA CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO), COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Metodologia em desalinho com a Lei Complementar nº 87/1996, devido as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorrerem da exclusão do ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo que fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente. Com fulcro no art. 155, parágrafo único do RPAF-BA/1999, vislumbra improcedência do lançamento de ofício. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio Acórdão 2ª JJF Nº 0137-02/15, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafoado, lavrado no dia 29/07/2014 para exigir crédito tributário na cifra de R\$ 135.943,74, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de utilização indevida de crédito nas operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade, com base de cálculo fixada no Estado de origem superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/1996.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 06/08/2015 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade (fls. 241 a 252), nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO

O presente lançamento, ora analisado, reporta-se a glosa de créditos nas operações de transferências interestaduais com base de cálculo superior à prevista na legislação, no caso, transferências de produtos adquiridos de 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 87/96 especificar quais sejam, quer de produtos transferidos por industrial, quer por Centro de Distribuição.

Inicialmente, embora tenha iniciado a peça defensiva com a apresentação de argumentos que a primeira vista poderiam levar o julgador a dar tratamento de preliminar, em verdade, os argumentos trazidos se referem a mérito. Ainda assim, algumas considerações são necessárias.

Em primeiro lugar, o lançamento atende aos requisitos de validade e eficácia, não se observando qualquer das situações elencadas nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, que pudessem conduzir à declaração de nulidade.

Quanto a eventual citação equivocada de dispositivo legal tido como infringido, há de se aplicar o regramento contido no artigo 19 do RPAF/99, segundo o qual a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

E tanto não houve prejuízo à defesa, que o sujeito passivo compareceu ao processo, rebatendo-o em todos os

seus termos, o que demonstra ter perfeitamente compreendido a acusação fiscal.

Da mesma forma, o ato de lançamento atenta para as disposições do Código Tributário Nacional, não sendo válido invocar-se qualquer nulidade do mesmo.

O fato da autuação mencionar Decisão do STJ que eventualmente não guarde relação com o caso em tela, não a macula de qualquer vício, uma vez que o teor da acusação foi plenamente entendido, tendo o contribuinte comparecido ao feito e se defendido amplamente, exercendo, aliás, o seu direito, tanto é que neste momento apreciamos as suas alegações. Por tais razões, adentro na análise da matéria propriamente dita.

As operações contestadas, reportam-se a situações específicas, devidamente listadas pelo autuado, a saber, a isenção/não incidência do PIS/COFINS nas operações de transferências, bem como as operações incluídas no programa de inclusão digital.

A respeito da matéria, e visando esclarecer a questão, diante de discussões já travadas neste Órgão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa 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, a 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 esta 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 tem 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 esta sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal : ADIn n. 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, como pretende o autuado.

De igual forma, a resposta das consultas trazidas pelo recorrente em sua peça, não podem ser acolhida, até pelo fato da mesma vincular apenas e tão somente aquele que a formula. Caso desejasse, poderia fazer ela mesma, ao estado da Bahia, usando a sua prerrogativa de contribuinte, uso de tal instrumento, e aí sim, poderia invocar a resposta dada como motivo para o seu procedimento.

No entender de Hugo de Brito Machado “...o processo de consulta tem por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da legislação tributária. A consulta pode ser feita diante de um caso concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte.” (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472).

A formulação de consulta junto à administração tributária é uma das muitas manifestações do direito de petição. A consulta administrativo-tributária permite ao contribuinte obter orientação segura a respeito da interpretação e da aplicação da legislação tributária e aduaneira a um caso concreto que envolve sua atividade, permitindo que ampare sua conduta em entendimento vinculante para os órgãos fazendários. A consulta tributária permite ao contribuinte conhecer, com antecedência, a interpretação oficial e autorizada sobre a incidência da norma tributária e, assim, planejar a vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades, ou seja, é indicativo de lisura do contribuinte, pois se caracteriza como ação de quem quer agir de conformidade com o direito.

Formulada a consulta, o consulente tem o direito de obter uma resposta escrita e fundamentada, pois a sua resposta constitui um ato administrativo que deve preencher todos os requisitos de validade próprios dos atos administrativos em geral.

Importante ressaltar que a resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Deste modo, emitida a interpretação da Administração Pública, deve ser seguida por seus agentes até que o ato administrativo que a contém seja anulado ou tenha perdido o objeto em face de modificação da lei ou de situações de fato. A Administração Pública não pode negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. E não só. Vincula, de igual forma, o consulente.

Ademais, tanto as consultas formuladas em outros estados, quanto a Decisão trazida de órgão de julgamento de outra unidade da Federação, repita-se, não pode vincular o Estado da Bahia, diante da própria autonomia estadual em legislar e interpretar as normas legais, em obediência ao comando constitucional.

Fato é que ao contrário da alegação defensiva, a autuação foi pautada na Lei complementar 87/96, sendo a Instrução Normativa mero elemento aclarador e esclarecedor da matéria, Além disso, o autuado não trouxe a respeito, prova consistente para se contrapor à acusação fiscal.

Já em relação aos tributos recuperáveis, parte importante da autuação, importante frisar que os créditos referentes aos tributos recuperáveis não compõem o custo de aquisição, conforme tratado no item 13.6 da NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC 1.255/09, e no item 11 da NBC TG 16, aprovada pela Resolução CFC 1.170/09:

“13.6 Os custos de aquisição de estoques abrangem o preço de compra, tributos de importação e outros tributos (com exceção daqueles posteriormente recuperáveis pela entidade), transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos na determinação dos custos de compra.” - NBC TG 1000

“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o 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.” - NBC TG 16.

Uma dificuldade que aparece em relação ao lançamento, diz respeito ao fato de que existem setores que computam PIS e COFINS de forma cumulativa, sobre a receita bruta e o preço total dos produtos vendidos em cada fase de produção e comercialização, sem compensação de tais tributos em fases anteriores, sendo a incidência efetiva de PIS e COFINS equivalentes ao valor desses tributos computados sobre o preço final da venda, somados aos custos incluídos nos preços dos insumos e artigos de consumo intermediário. Quando esses produtos e serviços são adquiridos por outras empresas sujeitas ao PIS e COFINS cumulativas, o custo dessa incidência é transferido em cascata para o preço de bens e serviços em fases seguintes do processo de produção.

Há, ainda, a hipótese de incidência monofásica de PIS e COFINS, pois como ocorre apenas na distribuição do produto, calcula-se o montante devido sobre uma presunção do valor agregado da venda final, o que pode gerar uma majoração ou redução da alíquota efetiva sobre os artigos sujeitos a esse regime monofásico, se

comparados com outros artigos sujeitos à regra geral. Além disso, aquelas empresas sujeitas ao regime não-cumulativo podem fazer aquisições de insumos vendidos por empresas sujeitas ao monofásico cujas alíquotas são superiores, contudo, só poderá se creditar nos limites na alíquota determinada no sistema não cumulativo, sendo que os demais créditos não podem ser compensados, gerando, nesses casos, cumulatividade.

Tais situações, evidentemente, criam dificuldades para todos, tanto contribuintes, quanto os fiscos, diante da necessidade de análise acurada das operações, para se determinar a correção ou não das base de cálculo utilizadas no presente caso.

Quanto a tese defensiva de que as operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa não incidiria PIS e COFINS, o que invalidaria a autuação, importante frisar-se que em sede de informação fiscal, foi esclarecida a metodologia utilizada pelos autuantes, qual seja o valor da entrada mais recente da mercadoria, o qual corresponde “ao valor da última entrada na unidade federada de origem, na mesma data ou em data anterior à transferência interestadual para a Bahia”, com a retirada do ICMS, e PIS/COFINS referentes às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem, e ocorrendo mais de uma entrada na mesma data, adota-se o maior valor, pois mais benéfico para o autuado, visto que o reflexo é um menor estorno de crédito de ICMS.

Com isso, fica devidamente esclarecido que o argumento defensivo não pode prosperar, e que a regra de não incidência de PIS e COFINS nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa foi obedecida.

De relação aos incentivos ao programa de inclusão digital, os argumentos foram acatados, com a devida e necessária revisão do lançamento, o que acarretou a sua redução, e conseqüente elaboração de novos demonstrativos.

Assim é que, após análise dos elementos e argumentos defensivos, acompanho os autuantes em suas conclusões, diante do fato de que, na situação elencada pelo autuado, não poderia haver a composição da base de cálculo, tal como realizada, vez que, irregular e incorreta.

Quanto ao pedido de revisão do lançamento, o mesmo ficou prejudicado, diante da informação fiscal, o que a tornou dispensável, ainda mais, diante do acatamento de parte do mesmos pelos autuantes, consoante firmado acima.

Frente a solicitação de afastamento da multa, falece a esta instância tal atribuição, vez que trata-se de penalidade aplicada por descumprimento de obrigação principal.

Ao seu turno, as decisões trazidas ao longo do processo, não vinculam o julgador, o qual age mediante a teoria do livre convencimento, daí por que inexistente a obrigação de segui-las.

Diante de tais motivos, julgo o feito PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 112.357,78”.

Inconformado, com respaldo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 269 a 289, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça, sintetizando a acusação, a Decisão recorrida e alegando que a auditoria teve como “*suporte central*” a Instrução Normativa nº 52/2013, que determina a exclusão dos tributos recuperáveis da base de cálculo (ICMS, PIS e COFINS).

Em seguida, transcreve Decisão da 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, Bahia, juntamente com o respectivo Parecer do Ministério Público, para sustentar que os seus procedimentos estão de acordo com o art. 13, § 4º, I da LC 87/1996, que estipula o valor da entrada mais recente como base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade (remetentes não fabricantes).

O entendimento do Estado da Bahia, pautado na referida Instrução Normativa, a seu ver, remete a uma metodologia semelhante àquela estatuída no inciso II do mencionado parágrafo, a qual equipara os conceitos de custo de aquisição e de entrada mais recente e é contrária ao comando do art. 289, § 3º do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

A pretensão do Fisco baiano ensejaria pedido de restituição de indébito na unidade federativa de origem, que decerto não seria deferido, consoante as Decisões de fls. 282/283.

Após reproduzir Voto vencido desta Câmara, argumenta que a mudança de critérios jurídicos efetuada pela Instrução Normativa nº 52/2013 somente pode produzir efeitos a partir de 15 de agosto de 2013 (data da publicação), e não do exercício fiscalizado (2010).

Caso se conclua que a natureza jurídica da Instrução Normativa nº 52/2013 é meramente interpretativa, pleiteia, com fulcro no art. 106 do CTN, a exclusão da penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Por fim, encerra requerendo o provimento do apelo.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 321 a 325, da lavra da Dra. Maria José Ramos Coelho, ressaltando que questões de constitucionalidade não podem ser apreciadas na seara administrativa, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de modificar a Decisão de primeiro grau.

A metodologia utilizada pelos auditores está em total harmonia com o art. 13, § 4º, I da LC 87/1996 c/c art. 17, § 7º, I da Lei nº 7.014/1996, não tendo sido a Instrução Normativa nº 52/2013, ao contrário do que alegou o recorrente, o fundamento da autuação. Em razão de seu caráter interpretativo, pode ser aplicada a fatos passados, como prevê o art. 106, I do CTN.

De acordo com o que decidiu o STJ no Recurso Especial 707.635-RS/2004, definição de base de cálculo de ICMS é matéria reservada à lei complementar, pelo que não podem dispor contrariamente sobre idêntico assunto leis ou decisões normativas.

Os valores de ICMS, PIS e COFINS pagos quando dos ingressos no estabelecimento remetente, tendo em vista a não cumulatividade, são recuperáveis nas operações subsequentes, motivo pelo qual não compõem as quantias efetivamente arcadas nas entradas mais recentes. Por isso, entende ser legítima a exclusão da base de cálculo.

Quanto à Decisão judicial apresentada pelo sujeito passivo, está pendente de apreciação nas instâncias superiores.

Assim, opina pelo Não Provimento do Recurso.

VOTO

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.

Já o art. 155, § 2º, XII, “i”, dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS, inclusive de modo que o montante do próprio gravame a integre.

Na peça inicial, os autuantes informaram terem deduzido da base de cálculo da última entrada 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.

Muito bem, o art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) nº 87/1996 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 “*interna corporis*”, destinadas, por exemplo, a orientar os servidores públicos no exercício de suas atividades, sem força para obrigar ou desobrigar os particulares ou contribuintes. Todavia, a Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia – em relação à qual não se aplica o art. 167, III do RPAF-BA/1999, em função, com a devida licença, de não ter sido editada por autoridade superior -, 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”.

Ao fazê-lo, extrapolou o campo de direito material que lhe circunscreve e estabeleceu hipótese de arbitramento não prevista na legislação, assim como método respectivo (artigos 937 a 939 do RICMS-BA/1997). Como se sabe, os prepostos fiscais somente estão autorizados a arbitrar a base de cálculo do ICMS nas situações indicadas no Regulamento (RICMS). As metodologias para arbitrar também são, exclusivamente, aquelas indicadas no RICMS, em números fechados. Quando das ocorrências fiscalizadas, ainda estavam em vigor os artigos 937 a 939 do RICMS-BA/1997.

PIS e COFINS são contribuições apuradas mensalmente, de acordo com a receita bruta do sujeito passivo, não se prestando a compor ou deixar de compor, sendo deduzidas da base de cálculo de uma específica operação, que no caso é a entrada mais recente da mercadoria, a não ser por meio de arbitramento não autorizado e não previsto na legislação do ICMS, o que resulta em presunção humana, igualmente não permitida no ordenamento jurídico brasileiro.

Assim sendo, julgo nulo o Auto de Infração.

Com fulcro no art. 155, parágrafo único do RPAF-BA/1999, ingresso no mérito da lide, por vislumbrar a improcedência do lançamento de ofício.

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 87/1996, 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. Todavia, isso não invalida o ônus financeiro que compõe o valor da entrada mais recente.

Por isso, julgo improcedente o Auto de Infração.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0054/14-2**, lavrado **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS