

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0006/16-4
RECORRENTE - LOJAS RIACHUELO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0158-01/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/11/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0256-11/18

EMENTA. ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, DOS VALORES DO ICMS, PIS/COFINS. Discordo do Recorrente quando diz que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, §4º da Lei Complementar nº 87/96, pois entendo que os incisos I e II, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis. 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. Entendo que o caráter punitivo da multa fica dissociado dos fatos pretéritos, visto à época, exercício de 2012, o Recorrente não adotava nenhum critério que frontalmente caracterizasse atitude passível de punição, estando assim, acobertado pela norma descrita no inciso III do art. 100 do CTN, razão porque, concedo a dispensa da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 1ª JJF Nº 0158-01/16, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 18/02/2016, quando foi efetuado lançamento de ofício no valor histórico de R\$553.575,23, acrescido de multa de 60% em decorrência da seguinte infração:

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, prevista no artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96".

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência infração com fundamento no voto condutor, abaixo transscrito.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada 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 tais transferências de produtos adquiridos de terceiros.

Analizando as questões preliminares, trazidas em sede de defesa, especialmente aquela que diz respeito a eventual descumprimento do artigo 142 do CTN, não posso acolher, diante do fato de que a autuação atende a todos os requisitos ali contidos, qual seja a verificação de ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e a proposição da aplicação da penalidade cabível.

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 consoantes 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 abarcar 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 possam 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 27 do Código Tributário Nacional. E os autuantes, ao realizarem 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 de a empresa produzi-la, sem 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 inofensável.

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.

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto pela defendant, 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, e 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 nº 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:

(...)

i) 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. Verbete próprio. 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, inciso I, 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:

(...)

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

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

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 de o 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.

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 vigência 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 vocabulário '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, se trata 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 à 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. Cuja 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 acessoria 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 está 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.

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, desonrar 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 da infração, 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.

No tocante a alegação de confiscatoriedade da multa, diante do percentual aplicado, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou "jus imperium".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes,

aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analisando-se a posição jurisprudencial, podemos citar a decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discussa-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei Estadual nº 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. [...] 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).
2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.
3. Agravo regimental a que se nega provimento”.

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizer-lhe inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.

Além disso, o paradigma tomado pela defesa, é de 1971, tendo o entendimento do STF se alterado ao longo do tempo, por isso não pode ser aceito.

Quanto às respostas concedidas pelos Estados do Paraná e Santa Catarina, a consultas formuladas, não podem ser levadas em conta, não somente pelo fato de que, na forma do diploma constitucional, sendo o ICMS imposto Estadual, cabe a cada ente da Federação geri-lo, em obediência às suas próprias normas, em consonância com a Legislação Federal, além do que, impede lembrar que o resultado de cada consulta, sendo específico o seu objeto, apenas atinge ao consulente, e não a mais ninguém. Além disso, tal instrumento, cuja base legal encontra-se no Código Tributário Nacional, o qual contém previsão da consulta em seu art. 161, não é vinculante a terceiro.

Da mesma forma, em relação aos Acórdãos mencionados pela defesa, alguns deles são de primeira instância, sujeitos a reforma por órgão superior, sendo o entendimento predominante neste Conselho, a procedência em autuações semelhantes. Quanto ao voto da Conselheira Rosany Melo Nascimento, o mesmo foi vencido, conforme atesta a própria empresa autuada, não podendo ser tomado como posicionamento vigente, apenas como posicionamento pessoal da mesma.

No tocante às alegações de constitucionalidade 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 constitucionalidade.

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.

Inconformada com o julgamento de primeira instância, a Recorrente apresenta o seu Recurso Voluntário fls. (202/37). Que consta no v. acórdão que deve ser aplicado ao caso em tela a Instrução Normativa nº 52/2013. Todavia, é preciso salientar que esta Instrução Normativa foi publicada no Diário Oficial em 18.10.2013, portanto, após a lavratura do presente Auto de Infração (lavrado em 26.06.2013). (SIC).

Questiona, como é possível um comando normativo posterior ao Auto de Infração retroagir para ratificá-lo. Além disso, o próprio acórdão reconhece que a Instrução Normativa “*foi editada recentemente*” e por isso não seria passível de aplicação ao caso em comento.

Que no Direito Tributário há limitações ao poder de tributar, bem como à vigência das normas em nosso ordenamento jurídico. Assim, tais limitações encontram-se nos artigos 150 e seguintes da Constituição Federal e através dos princípios que proporcionam convivência harmoniosa entre o Estado e os Contribuintes.

Dentre estes princípios podemos destacar o da Irretroatividade Tributária que está descrito na alínea “a” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal cujo texto determina que:

“Art. 150 - 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;” (Grifos Nossos)

Alega que o Princípio da Irretroatividade também está, ainda que de maneira genérica, no inciso XXXVI do art. 5º da Carta Magna impedindo que um tributo seja cobrado ou majorado em face de fatos geradores havidos em períodos pretéritos àqueles da égide da lei que os haja instituído ou majorado. No caso em tela, a Instrução Normativa nº 52/2013 não deveria sequer ser mencionada no v. acórdão recorrido, pois ela somente entrou em vigor após a lavratura do Auto de Infração.

Que não importa se o I. Julgador reconhece em seu voto que a referida Instrução Normativa não “inova ou modifica” o texto da norma que ela complementa, simplesmente, esta IN não pode ser aplicada ao caso em comento para respaldar a autuação. Ressalte-se que o Princípio da Irretroatividade Tributária existe para trazer segurança jurídica para o direito subjetivo do Contribuinte, que é sem dúvida, a parte mais fraca em razão ao Poder de tributar do Estado, com o objetivo de assegurar certeza quanto aos atos pretéritos praticados a fim de que seja direcionada a vigência da lei nova para o futuro.

Assim, o Princípio da Irretroatividade Tributária objetiva coibir arbitrariedades oriundas do Estado, reconhecer os direitos individuais garantidos, bem como trazer estabilidade nas relações sociais. Ainda que esta r. Autoridade Fazendária alegue que a lei tributária quando interpretativa possa retroagir, este não é o caso da Instrução Normativa nº 52/2013 pois esta legislação é taxativa e não interpretativa. Portanto, no caso em tela não há que se mencionar a Instrução Normativa nº 52/2013 e por isso o v. acórdão deverá ser reformado a fim de que a autuação seja cancelada.

A seguir, diz que o objeto do Auto de Infração consiste na base de cálculo utilizada pela Recorrente ao efetuar transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros. A Fiscalização alega que a Recorrente alterou a base de cálculo do imposto no momento em que não expurgou o ICMS, o PIS e a COFINS da base de cálculo da última entrada.

Ademais consta no acórdão que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13 §4º da LC 87/96 cujo teor reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17 §8º inciso I da Lei nº 7014/96:

“Art. 17. A base de cálculo do imposto é: §7º Na Saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é: I – o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;”

Todavia, em nenhum momento a Recorrente alterou os valores utilizados para a base de cálculo.

A presente autuação respalda-se na legislação contida no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96.

No entanto, a Autoridade Fiscal do Estado da Bahia, no presente Auto de Infração, cria um novo conceito ao “valor da entrada” ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o “valor da mercadoria” subtraindo-se o ICMS, o PIS e a COFINS, conceito este que não pode prosperar.

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

Não obstante o v. acórdão afirme que a Recorrente fez transferências “*de forma não prevista em lei*”, a Recorrente realizou exatamente o que está disposto na Lei Complementar 87/96 no artigo 13, inciso I, do parágrafo 4º, ou seja, efetuou transferências interestaduais utilizando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Ressalta que, na legislação acima (RICMS BAHIA) não há qualquer menção à transferência de mercadorias utilizando o valor da entrada mais recente com obrigação de retirar o ICMS, PIS e COFINS desta base de cálculo, ou seja, não há qualquer menção ao expurgo dos tributos do valor da última entrada. Assim, o presente Auto de Infração está respaldado em legislação na qual não há qualquer descrição de que a conduta da Recorrente tenha sido equivocada!

Que da análise das Notas Fiscais entregues à Fiscalização é possível verificar que a Recorrente não ampliou a base de cálculo do ICMS e que a entrada mais recente correspondeu ao custo de aquisição da mercadoria. A planilha acima demonstra que não houve a inclusão de ICMS, PIS e COFINS ao valor da mercadoria nas transferências, portanto a presente autuação não deve ser mantida.

De qualquer ponto que se analise a questão verificar-se-á que a Recorrente não infringiu a legislação do Fisco Baiano haja vista que a “entrada mais recente” para a composição da base de cálculo do ICMS nas transferências está contida na Lei Complementar 87/96 que disciplina para o ICMS que a base de cálculo deverá ser calculada considerando o valor correspondente ao da entrada mais recente.

Que fica cristalino que a base de cálculo do imposto foi definida considerando-se a atividade de cada Contribuinte, ou seja, o Inciso I é aplicável ao comerciante; o Inciso II é aplicável ao industrial; e por fim, o Inciso III é aplicável ao produtor.

Nesse contexto, não há que se punir a Recorrente haja vista que este atua no ramo do comércio varejista e portanto, sua atividade subsume-se ao Inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, para a Recorrente, a base de cálculo do imposto é o valor da última entrada. Indubitavelmente, há sólidos argumentos jurídicos para desconstituir o lançamento realizado pelo Fisco da Bahia uma vez que a Recorrente praticou operação descrita em lei.

Em oposição à afirmação do acórdão aqui guerreado, não há razão em afirmar que a Recorrente apurou a base de cálculo do ICMS em forma “não prevista em lei”, muito pelo contrário, a Recorrente está totalmente amparada pela legislação vigente.

O Auto de Infração não merece ser mantido na medida em que não há na Lei Complementar, nem na legislação do Estado da Bahia e tampouco na Legislação do Estado do Rio Grande do Norte qualquer previsão de expurgo de ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo da última entrada. Outro aspecto importante consiste na determinação do Estado baiano no que tange à saída conforme transscrito no Parecer nº 12.552/2008.

Que o Parecer acima demonstra que o Fisco do Estado da Bahia determina a seus contribuintes que a saída de mercadorias para outros Estados deva ser feita com base na entrada mais recente. Então por que o Fisco baiano autua seus Contribuintes que utilizam como base de cálculo do ICMS para a “entrada” a entrada mais recente.

Nesse sentido, em todas as consultas e em toda a legislação pesquisada, a Recorrente não encontrou nenhum comando que a obrigue ao expurgo de ICMS, PIS e COFINS nas transferências

interestaduais. Portanto, o procedimento utilizado pela r. Autoridade Fiscal é arbitrário em razão da falta de liquidez e certeza da autuação por não possuir previsão legal, devendo ser considerado o Auto de Infração nulo, tornando-o consequentemente, inexigível o crédito tributário dele decorrente.

Que não há qualquer regra e/ou legislação que obrigue a Recorrente ao expurgo do ICMS, do PIS e da COFINS para se aferir o valor da entrada mais recente. Ademais, o I. Julgador da Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia afirma expressamente que: “*A fiscalização não pode desconhecer a diferença entre “custo da mercadoria produzida” e “o valor da entrada mais recente da mercadoria”*”.

Diante do exposto, não há dúvidas que os julgados trazidos pela I. Autoridade Fiscal não cumprem o papel de comprovar que a Recorrente tenha praticado qualquer operação irregular e por isso, o Auto de Infração deve ser julgado nulo, tornando inexigível o crédito tributário.

Que não bastasse todo o exposto na explanação de mérito, o valor da multa aplicado ao Auto de Infração é totalmente abusivo e excessivo (60%) e consta no v. acórdão que o I. Julgador não pode alterar a multa aplicada pois não teria competência para fazê-lo. No entanto, a multa somente deve ser aplicada nos casos de dolo ou fraude o que indubitavelmente não ocorreu no caso concreto.

Ou seja, foi aplicada a Multa de 60% do valor do crédito fiscal, o que é totalmente abusivo. A Multa aplicada à Recorrente em patamar de 60% está totalmente abusiva e injusta e configura verdadeiro abuso do poder fiscal, na exata medida em que seu montante é excessivo e despropositado.

No caso em apreço não há nem que se falar em Autuação na medida em que a Recorrente transferiu mercadorias adquiridas de terceiros utilizando como base de cálculo o valor da última entrada o que não configura qualquer ato ilegal perante nosso Ordenamento jurídico.

No entanto, ainda que se pudesse falar em autuação, percentual aplicado à título de multa punitiva sobre o valor supostamente devido é totalmente absurdo, uma vez que deixou-se de ser levada em consideração a natureza tributária dessa multa e seu consequente aspecto de proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento.

Alega que não restam dúvidas de que uma multa desproporcional, além de caracterizar confisco, de tão distante do caráter educativo e punitivo que deveria ter, pode causar prejuízos irreparáveis ao mesmo e à sociedade que do seu esforço de trabalho se priva. Por esta razão, a atitude do Fisco passa a constituir conduta tão merecedora de reprovação quanto à do contribuinte que deveria educar. Não obstante todo o exposto, no Direito Tributário as multas somente deverão ser aplicadas quando houver dolo, fraude ou conluio, o que indubitavelmente não houve no caso em tela.

Que a cobrança de multa como está sendo cobrada no caso presente, é absolutamente extorsiva, chegando a configurar confisco ao patrimônio do contribuinte. As multas devem ter proporção com o valor do tributo exigido, sob pena de violar o direito de propriedade, a capacidade contributiva e o princípio do não-confisco.

Portanto, no caso em tela, a multa aplicada atingiu o valor de 60% sobre o suposto valor de estorno o que sem dúvida tem caráter confiscatório, com perda de patrimônio e por isso esta multa deve ser afastada. Por todo o exposto, a Recorrente vem respeitosamente perante V. Sas., requerer:

- I. seja dado total provimento ao presente Recurso Voluntário com a consequente reforma da decisão “*a quo*” com o cancelamento do auto de infração em apreço em razão de não existir previsão legal para que seja realizado o estorno de ICMS, nem do PIS e nem da COFINS, da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular;

II. caso não seja dado provimento ao Recurso Voluntário, que seja reduzida a multa aplicada à Recorrente, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.

VOTO

Pelo exposto no Relatório, resta à lide a análise do mérito, que versa sobre questão de direito, já que não há alegações quanto a erros nos cálculos, mas apenas quanto à metodologia empregada sob o argumento de que a Lei Complementar prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, para o atacadista ou varejista e, seja estritamente o *valor da entrada mais recente*, sem considerações de quaisquer ordens, repetindo a questão exaustivamente invocada pelo Recorrente, *a de que o legislador federal definiu a base de cálculo do ICMS e o termo é auto-explicativo, ou seja, é a “entrada mais recente.”*

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

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

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

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

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

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

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 modicativo 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 dever 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

Por outro lado, no que diz respeito à multa, entendo que merece minuciosa apreciação o pedido feito pelo Recorrente. É que à época dos fatos, a prática de cálculo do custo de transferência já estava há muito consolidada e tacitamente convalidada por fiscalizações e homologações sucessivas, sem que o contribuinte tivesse sequer sido alertado quanto ao equívoco da apuração do seu custo de transferência.

Só a partir da instrução normativa Instrução Normativa nº 52/13, publicada no DOE de 18/10/2013, os entendimentos dos custos nos preços de transferências foram devidamente esclarecidos como orientação acerca da necessária interpretação da Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, parágrafo 4º, II, em que os critérios ali reproduzidos acerca dos elementos ali fixados são taxativos e não exemplificativos, no que foram expurgados itens como PIS/COFINS, etc.

O parágrafo único do art. 100 do CTN diz que a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Observando-se o caput do art. 100 e seus incisos, notadamente o inciso III (as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas) não se pode olvidar que a metodologia de cálculo anteriormente aplicada pelo Recorrente no cálculo dos custos era uma prática reiterada, observada e referendada pela autoridade administrativa.

Entendo que o caráter punitivo da multa fica dissociado dos fatos pretéritos, visto à época, exercício de 2012, o Recorrente não adotava nenhum critério que frontalmente caracterizasse atitude passível de punição, estando assim, acobertado pela norma descrita no inciso III do art. 100 do CTN, razão porque, concedo a dispensa da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento, mantendo apenas o imposto lançado, que é indisponível.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, retirando as penalidades inerentes ao lançamento.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese a usual e costumeira perspicácia do relator na prolação de seus votos, peço-lhe vênia para discordar, *in casu*, do entendimento esposado em seu correlato voto, notadamente em relação à 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 Instrução Normativa (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 Acordão JJF nº 0127-02/12 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0006/16-4, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$553.575,23**, sem incidência da multa de 60% e acréscimos moratórios legais, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, de acordo com o art. 100, III do CTN.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Laís de Carvalho Silva e José Roservaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSE LANDIN – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS