

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0070/17-2
RECORRENTE - LOJAS RIACHUELO S.A.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0112-04/18
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/08/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0191-12/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, devem ser excluídos os tributos recuperáveis. Tal entendimento decorre do sistema, jamais da IN 52/2013, a qual somente interpretou a lei. Negada a redução ou dispensa de multa por impossibilidade legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 196 a 207) interposto pela Recorrente em face do Acórdão nº 0112-04/18, que concluíra (fls. 115 a 129) pela total procedência da autuação, ao entender que a mesma se houve pelos meios previstos na legislação, sem qualquer prejuízo à defesa.

Faz-se a seguir o resumo do acórdão recorrido.

Pontuou-se no acórdão de piso que os Autuantes, “*descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição da defesa, o usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99*” (fl. 123).

Asseverou-se que foram observadas as formalidades legais acerca da intimação da Recorrente, de modo que a mesma exerceu “*de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa*” (fl. 123), prestando ainda esclarecimentos sobre os meios para a comunicação dos atos processuais conforme a Lei processual administrativa fiscal baiana. Teceu ainda considerações sobre a competência para a lavratura de autos de infração a partir do COTEB.

Afastaram-se, enfim, as alegações de nulidade da autuação formuladas pela ora Recorrente.

No mérito, destaca a matéria de fundo: a “*base de cálculo utilizada pela empresa autuada, através de seu Centro de Distribuição, nas operações de transferências de mercadorias a serem comercializadas neste Estado da Bahia.*” (fl. 124).

Destacou-se no acórdão recorrido que a determinação da base de cálculo do ICMS submete-se ao regime da reserva legal, e que nesse sentido a legislação baiana é compatível com os ditames tanto da Constituição Federal quanto da Lei Complementar nº 87/96, de modo que as diferenças apuradas em relação à base de cálculo do ICMS decorrem da manutenção, tal qual operado pela Recorrente quando se valeu da metodologia do “Valor da Entrada Mais Recente”, dos valores correspondentes tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Por outra senda, afirmou-se não ser permitido pela legislação tributária da Bahia em vigor a manutenção desses tributos ditos recuperáveis. Nesse sentido, fez referência ao acórdão proferido nos autos do RESP 1109298/RS (equiparação de Centros de Distribuição a estabelecimentos

industriais); e à Instrução Normativa da Superintendência de Administração Tributária nº 52, de 17.10.2013 (IN SAT nº 52/2013), ato da legislação complementar tributária esse que, afirma, “aclara, pois, a questão” (fl. 125).

Teceram-se longas considerações sobre a legalidade, a eficácia retroativa e a aplicabilidade da norma tributária meramente interpretativa (art. 106, inciso I, do CTN) – isto é, a IN SAT nº 52/2013, seu peculiar caráter diante do princípio da irretroatividade em matéria tributária, e sobre as considerações a respeito, por parte da doutrina pátria e da jurisprudência dos Tribunais Superiores, para concluir pela sua aplicabilidade uma vez que destinada a “esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada” (fl. 126). Afastou-se, ainda, Solução de Consulta que referendaria o entendimento do Recorrente, pois editada em ano anterior e sob quadro normativo diverso ao da edição da IN SAT nº 52/2013, além de formulada por contribuinte diverso. Do mesmo modo, afastou solução de consulta oferecida pela administração fazendária de outra unidade da federação.

Os julgadores de piso entenderam manter a penalidade proposta na autuação, ao afirmar que observou criteriosamente o quadro normativo em vigor, não se tratando de multa superior ao do imposto (vez que fixada em 60% do valor do mesmo), sendo inaplicável a redução ou dispensa equitativa prevista no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96 por versar sobre descumprimento de obrigação principal – a redução equitativa como prevista na Lei em apreço versa apenas acerca de obrigações acessórias.

Registrou-se que o art. 167, inciso I, do RPAF/99 afasta aos órgãos julgadores do CONSEF a competência para declaração de inconstitucionalidade de ato normativo de hierarquia superior. Pontuou-se, ainda, que os julgamentos e atos normativos emanados de outros entes políticos acerca desta matéria não infirmariam as disposições da legislação tributária baiana.

Após o julgamento, que se deu em 04/07/2018, foram acostados aos autos razões de impugnação, datadas e protocolizadas em 21/06/2018, acrescidas de documentos (fls. 135 a 182), mas que, constato eu, em nada inovam a defesa produzida às fls. 48 a 104.

Devidamente notificado (fls. 186) o Recorrente interpôs suas razões recursais (fls. 196 a 207). O seu exame, em cotejo com as razões de defesa (fls. 48 a 76; fls. 137 a 163), faz surgir a convicção de que a Recorrente não inova a matéria debatida, mas sim reedita e readapta as suas razões de defesa à peça recursal, motivo pelo qual a sumário:

A) O auto de infração deve ser cancelado, uma vez que fundamentado em um suposto creditamento indevido de ICMS com destaque em excesso na unidade federada de origem. A metodologia adotada pelo autuante não considera o fato de que a Recorrente é, em todas as etapas, essencialmente um comerciante (de peças de vestuário), portanto a base de cálculo para a apuração do ICMS devido ao Estado do Rio Grande do Norte deve ser o valor da entrada mais recente, em consonância com a Lei Complementar 87/96 e com a legislação local de regência.

B) O auto de infração deve ser havido por improcedente, pois os créditos de ICMS foram apropriados de forma devida por parte do estabelecimento baiano autuado, não sendo cabível o expurgo, nessa metodologia, dos tributos ditos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), pois contrariaria sedimentada jurisprudência do STJ. Ressalta uma vez mais que a empresa realiza preponderantemente o comércio em todos os seus elos da cadeia, e não a industrialização, de modo que não lhe é cabível a aplicação de regra própria da indústria.

C) O auto de infração deve ser havido como improcedente porque a base de cálculo do ICMS no caso concreto se deu de acordo com a legislação pertinente, seja a Lei Complementar 87/96, seja a legislação do ICMS do estado de origem das mercadorias (Rio Grande do Norte), seja a legislação da Bahia.

D) O auto de infração deve ser havido como improcedente porque a IN SAT nº 52/2013 seria ilegal e inaplicável, por força dos seguintes argumentos: d1) o referido ato normativo seria inaplicável ao presente caso, já que os fatos geradores teriam ocorrido neste caso no ano de 2012; d2) a IN

SAT nº 52/2013 contrariaria os dispositivos legais que pretende interpretar (art. 17, § 8º, da Lei nº 7.014/96 e art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96).

E) O acórdão deve ser reformado, ao menos, no que diz respeito ao cancelamento da multa, que considera confiscatória.

A peça recursal formula ainda alguns requerimentos (também semelhantes aos apontados na defesa): protesto pela produção de provas; notificação da decisão na pessoa da advogada que indica, com endereço em um dos estabelecimentos da Recorrente, situado no Estado de São Paulo.

VOTO VENCIDO

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual passo a examiná-lo.

Os argumentos esposados para ensejar o “cancelamento” do auto de infração confundem-se com o mérito da subsistência ou não da autuação. É dizer, o próprio Recorrente afirma em longo arrazoado que compreende bem a matéria da acusação, sendo certo que essa se deu não apenas na qualificação inicial da autuação (“Infração 1 – 01.02.23”), mas na extensa e criteriosa “Descrição dos Fatos” (fls. 01 e 02), bem assim no documento intitulado “Explicação Detalhada sobre os Fundamentos do Trabalho Realizado” (fls. 14 a 28-v.). Afasto, portanto, a aventada nulidade, já que não visualizo a ocorrência de qualquer das hipóteses, por exemplo, do art. 18 do RPAF (sequer ventilado pela Recorrente).

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

Destaco que neste momento deixo de me manifestar sobre a não incidência de ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, e a Súmula 166/STJ (sem contar os julgados iterativos no âmbito do STF, por exemplo, no ARE 756636, DJE de 30/05/2014; e AgReg no RE 765486, DJE de 04/06/2014), por não ter o Recorrente tratado do tema, em que pese minha opinião pessoal sobre a matéria.

O esforço argumentativo de ambas as partes 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 52/2013 seria o mais equilibrado.

O grau de litigiosidade do conflito é evidente, e as posições estão bem marcadas. Neste Conselho, 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 escola 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, ACOELHO, 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.*

O tema também vem sendo submetido ao Poder Judiciário Estadual. Em recente decisão, a 5ª Câmara Cível do TJBA, ao julgar apelação cível interposta nos autos do Processo nº 0513561-60.2016.8.05.0001 (acórdão de 30/04/2019, ainda não transitado em julgado) entendeu – sob outros fundamentos e em quadro fático e normativo diverso, sem enfrentar o tema da IN SAT 52/2013 –

que “VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DEVE SER CALCULADO COM A EXCLUSÃO DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS.”, em que pesem outras decisões anteriores em sentido oposto.

Nota-se que também tem sido acirrado o debate 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 há julgados das Câmaras oras afastando a penalidade, oras mantendo.

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 (e, reconheço, noutros que também passaram neste CONSEF, mas a questão

não me parece que foi examinada), que todos os 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 IN SAT 52/2013** – vide fl. 02.

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 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. Contudo, deve-se reconhecer que em enfrentando a questão, este CONSEF debruçar-se-á sobre ato normativo emanado por autoridade tributária (Superintendente de Administração Tributária da SEFAZ/BA) que não se encontra em grau de hierarquia superior ao Conselho de Fazenda Estadual.

Aplicar a IN 52/2013 da forma posta pela fiscalização, não é menos que um flagrante desrespeito aos princípios da tipicidade e da reserva legal, este derivado diretamente da competência tributária prevista no art. 146, III, ‘a’ da CF de 1988.

Portanto, da maneira como está sendo utilizada e aplicada pela fiscalização, PGE/PROFIS e maioria deste CONSEF, a referida Instrução Normativa dá uma “interpretação” ao dispositivo e lei complementar, absolutamente inovador em relação ao próprio texto legal, o que é inconcebível.

Em outras palavras, a Instrução Normativa nº 52/2013 ultrapassa o seu papel jurídico e, contrariamente ao que determina a melhor hermenêutica jurídica, a Constituição Federal, a Lei nº 7.014/96 e o próprio CTN, e não está somente a interpretar o texto da lei, mas sim, verdadeiramente, modificando-o ao ponto de inová-lo, trazendo novos elementos a regra matriz de incidência do ICMS nas transferências interestaduais que não estão presentes ou sequer são mencionados por quem lhe compete, *in casu*, a Lei Complementar nº 87/96.

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.

Também é duvidoso que uma Instrução Normativa exarada pela SAT pudesse validamente alterar o quadro normativo da legislação, mesmo para aplicação no exercício subsequente ao da sua edição, mas essa questão afasta-se do quadro fático destes autos.

É cediço que o RICMS/BA é silente quanto à transferência de mercadorias utilizando-se o valor da entrada mais recente com obrigação de retirar o ICMS, PIS e COFINS desta base de cálculo, ou seja, **não há regra no Regulamento (tampouco na lei) quanto ao expurgo dos tributos do**

valor da última entrada e, sendo assim, o Auto de Infração está desprovido de amparo legal.

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

Sob esses fundamentos, concluo pelo PROVIMENTO do Recurso interposto pela Recorrente, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Quero pedir vênia ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

A exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 não decorre da interpretação literal da norma, mas de uma leitura integrada do sistema, mais especificamente da sua conciliação com o princípio da não cumulatividade, pois admitir que o ICMS venha a incidir sobre uma base inflada com tributos representa aceitar o efeito cumulativo da incidência tributária em debate, gerando uma tributação em cascata nos custos das mercadorias, algo que o legislador constituinte quis afastar ao erigir a não cumulatividade como vetor de todo o sistema tributário estadual.

Esse foi o entendimento consagrado em recente decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, de 30/04/2019, exarada nos autos da Apelação nº 0513561-60.2016.8.05.0001, em que figuram como apelante e apelado a empresa Estok Comércio e Representações S/A e o Estado da Bahia, respectivamente.

No Acórdão citado, a Quinta Câmara Cível manifestou-se no sentido de que devem ser excluídos, da base de cálculo, os tributos recuperáveis, conforme se lê em trecho abaixo destacado.

“Em sendo assim, definido o enquadramento legal da cobrança, é sabido que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de entrada da mercadoria mais recente constante da nota fiscal da mercadoria, com a exclusão ou abatimento dos tributos recuperáveis.”

Nesse sentido, descabe falar em inovação da Instrução Normativa nº 52/2013, pois as orientações nela contidas resultam de mera interpretação da lei, em nada havendo de novo.

Ademais, a peça inaugural do lançamento não menciona, em momento algum, a citada instrução normativa como fundamento da autuação.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão recorrida nesse ponto.

Quanto à multa confiscatória, destaco que refoge à competência desse colegiado, a apreciação de alegação de inconstitucionalidade.

Quanto ao pedido de sua redução ou cancelamento, tal pleito transborda os limites da competência jurisdicional deferida a este colegiado, pois o art. 158 do RPAF somente prevê tal

possibilidade na hipótese de multas por descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso dos autos.

Assim, peço vênia ao nobre relator para apresentar voto divergente, NEGANDO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

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, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0070/17-2**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no montante de **R\$92.227,40**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva, e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Henrique Silva de Oliveira, Paulo Shinyashiki Filho e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS