

PROCESSO - A. I. Nº 206891.3070/16-5
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NOVA CASA BAHIA S/A.
RECORRIDOS - NOVA CASA BAHIA S/A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0140-03/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19.11.2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0229-11/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, consoante expressa determinação do inciso I, do § 4º, do art. 13 da LC nº 87/96. Os tributos não cumulativos, incidentes sobre as vendas, não compõem o custo da mercadoria. Revisão fiscal efetuada pelos autuantes ajustou o levantamento fiscal, em relação às mercadorias alcançadas pelo benefício do Programa de Inclusão Digital que reduz a zero a alíquota do PIS e COFINS, reduzindo o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. Excluída a multa imposta conforme o art. 106, inciso I do CTN. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PROVIDO EM PARTE. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 3ª JJF, respectivamente, em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0140-03/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/12/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$579.274,16, relativo a uma única infração, descrita a seguir:

INFRAÇÃO 1: 01.02.23 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no período de janeiro a dezembro de 2012. Multa de 60%, no valor de R\$579.274,16.

Consta, no campo “Descrição dos Fatos”, que em consonância com reiteradas decisões do CONSEF que a ação fiscal visou à verificação do valor da base de cálculo utilizada nas operações de transferências interestaduais oriundas de estabelecimentos que não fabricaram as mercadorias, cujas operações de transferências foram destinadas à filial localizada neste Estado. Como fundamento para a lavratura do Auto de Infração foi utilizado o disposto no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde à data imediatamente anterior à data da saída em transferência para este Estado, para tanto foram retirados os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) da operação da última entrada e incluído o ICMS, à alíquota de origem na transferência para a Bahia.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 20/07/2017 (fls. 262 a 275) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

Inicialmente consigno que o PAF está revestido das formalidades legais, estão explicitamente determinados o contribuinte autuado, o montante do crédito tributário apurado e a natureza da infração. Constatou que inexistem nos autos vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal; a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Rejeito o pedido de diligência solicitado pelo Impugnante, tendo em vista que os elementos constantes do

processo são suficientes para formar a convicção dos julgadores, conforme disposto no art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99.

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela 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 ou protocolo, no exercício de 2012.

Conforme a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de mercadorias para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, inciso I); período de janeiro a dezembro de 2012. A base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada neste Estado.

Consoante previsão expressa no art. 155, §2º, inciso XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96:

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;

Logo, tratando-se de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo mercadorias transferidas para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado dispositivo da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

A autuação foi efetuada com base na documentação fiscal apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 06 a 08. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Do exame na legislação de regência perpetrado a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que delineia as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, deflui nitidamente o entendimento de 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 é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, §8º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:

“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; ou...”

Em sede defesa, o Autuado contestou a exclusão, pelo Autuante na apuração do débito exigido no Auto de Infração, do PIS e COFINS na apuração da base de cálculo. Em relação a esse aspecto da defesa, a questão a ser decidida, consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação. Se o PIS e a COFINS integram esse valor.

O PIS e a COFINS são tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.

Os autuantes, em sede de informação fiscal, esclareceram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Ao compulsar os autos constato que a metodologia aplicada pelos autuantes com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, observou a orientação da Instrução Normativa nº 52/2013 que reflete o entendimento da Administração Tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo prevista na LC 87/96, no sentido de que, para fins de apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, § 4º, inciso I, da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Saliente que o posicionamento que prevalece nas decisões sobre essa matéria nos julgados do CONSEF, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, a exemplo dos Acórdãos JJF Nº 228-03/13, JJF Nº 0291-03/16, JJF Nº 0268-03/16, JJF Nº 0268-03/16, CJF Nº 0327-11/15, e CJF Nº 057-11/16.

Assim, resta que confirmado nos autos o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma, cuja aplicação orientam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento. Logo, entendo que não deve prosperar a alegação da defesa de ocorrer a aplicação retroativa.

Observo que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o consequente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, §7º, inciso I, da Lei nº 7.014/96.

No que diz respeito às operações de transferências de mercadorias beneficiadas com o incentivo do Programa de Inclusão Digital criado pela Medida Provisória nº 252, que prevê a alíquota zero de PIS/COFINS, questionadas na impugnação, verifico que com tal alegação se apresenta pertinente, tendo sido acolhida acertadamente pelo autuante que prestou a informação fiscal que, inclusive, elaborou novos demonstrativos observando esta situação específica da tributação diferenciada do PIS e COFINS, o que resultou no refazimento dos cálculos e redução do valor do ICMS originalmente apontado no Auto de Infração de R\$579.274,16, para R\$508.159,96, conforme demonstrativo acostado às fls. 197 a 208.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais já citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, precípua mente em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Nestes termos, resta caracterizada a autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, a mais que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Acolho os novos demonstrativos elaborados pelos Autuantes, fls. 197 a 208 e concluo que o Auto de Infração é parcialmente subsistente no valor de R\$508.159,96.

No que concerne ao pedido do Impugnante de exclusão da multa, cumpre observar que a competência desta Junta de Julgamento Fiscal está adstrita a apreciação de pedido de dispensa ou redução quando se tratar exclusivamente de multa por descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso do Auto de Infração em lide, já que a matéria diz respeito apenas ao descumprimento de obrigação principal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração. “

A 3ª JJF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 284 a 304. Na sua peça recursal, traz as seguintes alegações.

Sustenta haver incongruência entre a base de cálculo, adotada pela fiscalização, e a atividade mercantil da autuada. Argumenta que, conforme disposto na alínea “a”, do inciso III, do artigo 146 da Constituição Federal, estabelecer normas sobre base de cálculo de imposto é matéria reservada à competência de Lei Complementar. Assim, atendendo ao texto constitucional, entende que é a LC nº 87/96 que possui competência para estabelecer a base de cálculo do ICMS. Assim, a referida lei prevê, para as operações de transferência, critérios para aplicação da correta base de cálculo do ICMS, nos termos do § 4º, I, art. 13. Transcreve a legislação citada.

Afirma que o legislador complementar elegeu o tipo de atividade do contribuinte como critério de escolha da correta base de cálculo nessas operações, de modo que quando estabelecimento for mercantil, que é o presente caso, a base de ICMS será o valor da operação anterior, ou seja, da operação entre o fabricante (vendedor) e o estabelecimento remetente (comprador). Esclarece que atua no comércio varejista, comercializa produtos que, por vezes, são originados dos Centros de Distribuição (mesmo titular), localizados em outros estados da Federação, por meio de operações de transferência (sem alteração de titularidade). Portanto, na realização das operações acima descritas, utilizou como base de cálculo do ICMS o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento do Remetente, exatamente como preceitua o art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/1996.

Cita que a fiscalização efetuou a lavratura do presente Auto de Infração com base no entendimento firmado na Instrução Normativa nº 52/2013, que modifica a base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar para adotar uma base de cálculo “equivalente” ao que a própria fiscalização denominou de “custo de aquisição”. Isto é, a última entrada com a exclusão dos chamados tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS), adicionando em seguida o valor do ICMS sobre a saída da mercadoria (alíquota interestadual). Em síntese, afirma que os i. Agentes Fiscais alegam que o valor do crédito de ICMS utilizado pela Recorrente seria maior do que aquele previsto no inciso I, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, pois os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) deveriam ter sido expurgados do “valor da entrada mais recente” da respectiva mercadoria. Destaca que a conclusão acima pode ser revelada a partir da análise dos anexos do Auto de Infração, mais especificamente no “Demonstrativo de Apuração de Base de Cálculo [...]”, cuja sistemática detalha à folha 291. Explica, ainda, que, adotando o procedimento realizado acima, a fiscalização fundamenta que os tributos recuperáveis não compõem o denominado “custo de aquisição” da mercadoria.

Argumenta, contudo, que o equívoco cometido pela Fiscalização foi equiparar os conceitos de “custo de aquisição” com “valor de entrada mais recente” previstos pela LC 87/96. Isso porque, quer na Lei Complementar nº 87/96, quer na legislação ordinária baiana, não há qualquer dispositivo/interpretação no sentido de que, para encontrar o “valor da entrada mais recente” da mercadoria, devam ser expurgados os aludidos tributos recuperáveis, conforme almejado pela fiscalização. Nesse ponto, destaca que, ainda que, por hipótese, admita-se que a pretensão do Estado da Bahia tenha sido aplicar no presente caso o inciso II, § 4º, do art. 13 da Lei nº 87/1996, que fala em “custo da mercadoria produzida”, importante frisar que tal base de cálculo é destinada ao setor industrial, o que não é o caso.

Raciocina que o disposto acima parece ter sido, de fato, a pretensão da fiscalização, tendo em vista que o próprio precedente do Eg. STJ (Resp nº 1.109.298) que respalda o Auto lavrado pela Fiscalização gira em torno da base de cálculo nas operações das transferências interestaduais entre um estabelecimento industrial e um estabelecimento comercial. Não se trata, pois, do mesmo suporte fático da autuação em análise que envolve dois estabelecimentos comerciais, assegura. Nesse sentido, transcreve ementa de julgado do STJ, em que se decidiu pela aplicação do inciso II, ou seja, pela eleição da base de cálculo das empresas que possuem atividade industrial.

Dessa forma, conclui que a inspiração advinda do precedente acima, utilizada como respaldo pela fiscalização para efetuar a lavratura do presente Auto de Infração, não merece qualquer atenção, uma vez que a Recorrente não dispõe de estabelecimento industrial. Portanto, entende que insubstancial é a conclusão da Fiscalização de que o valor utilizado pela Recorrente é maior daquele previsto no inciso I, do § 4º, do Art. 13 da LC 87/96”, pois corresponde rigorosamente ao “valor da entrada mais recente” previsto no referido dispositivo legal, devendo ser a presente autuação cancelada na sua totalidade.

Sustenta, ainda, da impossibilidade de alteração da base de cálculo do ICMS por instrução normativa. Destaca que, conforme já mencionado, a divergência entre a base de cálculo adotada pela Recorrente e a base de cálculo pretendida pela fiscalização decorre exclusivamente da aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, isto é, se não existisse a instrução normativa, a divergência ora em debate não existiria. Ocorre que uma Instrução Normativa, por sua própria natureza, não pode ter força para ocasionar uma divergência sobre a correta base de cálculo de um imposto. Transcreve as doutrinas de Alexandre Mazza e Diógenes Gasparini para, em seguida, concluir que a Instrução Normativa jamais poderá inovar o ordenamento jurídico, impondo ao contribuinte obrigações diversas daquelas previstas nas leis. Transcreve julgado da 2ª CJF do Conseg, da relatoria de Paulo Danilo, bem como decisão da Primeira Câmara Cível do TJ-BA, em apoio aos seus argumentos.

Assim, conclui restar claro que a Instrução Normativa guerreada nestes autos sucumbe diante do controle de legalidade exercido pelo Poder Judiciário, o que reforça as razões para cancelamento do presente auto de infração por estes Ilustres Julgadores, evitando-se assim, potencial passivo

decorrente de sucumbência judicial.

Sustenta, ainda, a impossibilidade de aplicação do entendimento exarado pelo fisco ao art. 13, § 4º, I da LC 87/96, à luz da Instrução Normativa nº 52/2013, retroativamente. Argumenta que, na remotíssima hipótese de se entender em sentido diverso ao exposto no tópico anterior, o ordenamento jurídico pátrio veda a aplicação retroativa da inovação na base de cálculo trazida pelo fisco baiano.

Esclarece que a Administração Tributária sempre fiscalizou e deferiu o critério jurídico de recolhimento do ICMS com base na norma geral de direito tributário prevista no § 4º, inciso I, do art. 13º da LC 87/96. Informa que a postura reiterada da Administração pode ser confirmada pelo termo de encerramento de fiscalização contido no Livro de Ocorrência da Recorrente.

Portanto, defende que a mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, no exercício fiscalizado (2012), só poderá produzir efeitos prospectivos, a partir de 15 de agosto de 2013, data da publicação da Instrução Normativa nº 52/2013, a teor do art. 146, do Código Tributário Nacional, cujo texto reproduz.

Argumenta que, pautado pela chancela da própria Administração Tributária, a Recorrente sempre realizou o cálculo da base do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadoria entre os seus estabelecimentos, na forma do § 4º, I, do art. 13º da Lei Complementar nº 87/96. Destaca que não se trata aqui de erro na determinação da base de cálculo de algum tributo, pois a divergência se restringe, apenas, ao enquadramento jurídico anteriormente homologado pela Administração. Assim, ensina que, quando a Administração Tributária chancela o critério adotado por um longo período de tempo, está expedindo “norma complementar”.

Consequentemente, ao alterar, repentinamente, o seu entendimento, surge uma incoerência no âmago da própria Administração, a qual, por si só, já enseja causa de nulidade do lançamento, pois vai de encontro aos Princípios Constitucionais que norteiam as relações jurídicas entre Administração e Administrado, tal como a segurança jurídica e a razoabilidade, bem como enseja ofensa ao art. 100 do Código Tributário Nacional, cujo texto reproduz. Nesse sentido, transcreve a doutrina de Hugo de Brito Machado em apoio aos seus argumentos.

Sustenta, assim, que há de se reconhecer, também por este motivo, a impossibilidade de a Administração Tributária Estadual proceder à exigência do crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração em discussão, já que o mesmo contraria “norma complementar” expedida pelas autoridades fiscais anteriores.

Por fim, caso o entendimento seja pela aplicação retroativa da Instrução Normativa nº 52/2013, na remotíssima hipótese de se entender que a mesma possui caráter meramente interpretativo, sustenta que deverá, obrigatoriamente, ser afastada a multa aplicada pela fiscalização, conforme preceitua o art. 106, I do CTN, cujo texto transcreve.

Conclui, portanto, que a “interpretação” dada pela Instrução Normativa nº 52/2013, publicada em Agosto de 2013, não pode ensejar a aplicação de multa em hipótese alguma, haja vista que o exercício que está sendo fiscalizado é 2012.

Por fim, pede a realização de diligência, sob o argumento de que foi feita uma aplicação equivocada dos preceitos da Instrução Normativa nº 52/2013. Nesse sentido, alega que foi inobservado que não incide PIS/COFINS nas transferências interestaduais entre filiais. Argumenta que a Instrução Normativa nº 52/2013 estabelece que o “valor da entrada mais recente” deve ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento de outro titular. Isso porque, a fiscalização deve ter a cautela em verificar se há alguma hipótese de isenção do PIS/COFINS na operação de venda (Terceiro) ao Centro Distribuidor (Estabelecimento remetente em outro estado), para não retirar PIS/COFINS inexistente da base do ICMS, causando prejuízos ao Contribuinte. Contudo, em desrespeito ao disposto acima, aponta que, no Demonstrativo do Fiscal – “DEM Apuração VEMR”, consideraram-se Notas Fiscais de Transferência de Mercadorias entre filiais da mesma pessoa jurídica para apurar o “Valor de Entrada mais Recente”. Apresenta relação dos documentos à folha 302.

Alega ser pacífico que inexiste incidência de PIS/COFINS sobre transferência de mercadorias entre filiais, tendo em vista que a própria Lei Federal que rege essas contribuições é bem clara quanto à formação da base de cálculo: Valor do Faturamento. Portanto, eis que surge a necessidade de Diligência Fiscal, para deduzir do valor que a fiscalização pretende estornar, a presunção de PIS e COFINS retirado do “Valor de Entrada Mais Recente”, nas hipóteses em que a fiscalização considerou como a última entrada “aquisições” de estabelecimento do mesmo titular (Operações de Transferência).

Assim, arremata a sua peça recursal, requerendo que seja conhecido e provido o presente recurso voluntário, para que seja reformada a decisão a quo, e : a) julgar improcedente o lançamento, posto que o valor utilizado pela Recorrente como base de cálculo das operações fiscalizadas está totalmente de acordo com o inciso I, do § 4º, do Art. 13 da LC 87/96, pois corresponde rigorosamente ao “valor da entrada mais recente”; b) julgar improcedente o lançamento, em razão da impossibilidade de alteração da base de cálculo do ICMS estabelecida em Lei Complementar por Instrução Normativa; c) na remota hipótese de entender que a Instrução Normativa nº 52/13 é meramente interpretativa, o que se admite apenas em respeito ao princípio da eventualidade, que a “interpretação” dada pela Instrução Normativa nº 52/2013, publicada em Agosto de 2013, não enseje a aplicação de multa em hipótese alguma, haja vista que o exercício que está sendo fiscalizado é 2012.

Termos em que, pede deferimento.

Considerando uma então recente decisão do TJ/BA, relativamente à matéria, na qual se reconhecia a impossibilidade de aplicação retroativa da Instrução Normativa nº 52/2013, esta 1ª CJF deliberou por converter o feito em diligência, à PGE/PROFIS, com vistas a que fosse emitido opinativo relativamente às seguintes questões: a) há alguma apelação interposta pela PGE em relação à aludida decisão judicial?; e b) é cabível a dispensa da multa proposta relativamente à matéria?

As folhas 313/322, parecer exarador por Dr. Marcelo Freire, do NAFE, mediante o qual tece as considerações seguintes. Relativamente à primeira questão, informa que a PGE interpôs apelação, e que a Primeira Câmara Cível, por inanimidade, deu parcial provimento para reconhecer a aplicabilidade da Instrução Normativa nº 52/2013 aos fatos geradores pretéritos, ao fundamento de que a IN não inova na formação da base de cálculo, mas apenas esclarece o alcance da expressão “*valor correspondente à entrada mais recente*”, prevista no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96.

Com relação à segunda questão, recomenda a remessa dos autos ao Núcleo de Consultoria e Assessoramento da PROFIS, para emissão de opinativo.

As folhas 323/325 (verso), consta opinativo da PROFIS, da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, mediante o qual manifesta o entendimento de que é possível a aplicação do disposto no art. 100 do CTN, uma vez que inexistente ato de orientação interna referente ao tema.

É o relatório.

VOTO

Denego o pedido de diligência, por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da minha convicção.

Quanto ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 3ª JJF (Acórdão JJF Nº 0140-03/17), desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$1.236.701,24, para o montante de R\$1.085.360,14, em valores atualizados à data do julgamento, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso, à luz da legislação vigente.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, a redução do crédito tributário decorreu do acolhimento, por parte dos autuantes, da alegação defensiva, no sentido de que se deveria levar em conta que os valores do PIS/COFINS estavam zerados, relativamente às operações beneficiadas com o incentivo do Programa de Inclusão Digital, criado pela Medida Provisória nº 252. A 3ª JJF acompanhou o opinativo dos auditores e julgou o auto de infração procedente em parte.

Entendo que não merece reparo a decisão de piso, pois a eliminação do pis/cofins teve base na MP 252/2005, cujos artigos 4º, § 1º c/c o art. 6º, conforme abaixo:

"Art. 4º Fica suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a importação de bens novos destinados ao desenvolvimento, no País, de software e de serviços de tecnologia da informação, quando importados diretamente pelo beneficiário do REPES para incorporação ao seu ativo imobilizado.

§ 1º A suspensão de que trata o caput aplica-se também à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre a venda dos referidos bens no mercado interno, quando adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do REPES.

...
Art. 6º As suspensões de que tratam os arts. 4º e 5º convertem-se em alíquota zero após o decurso do prazo de cinco anos contado da data da ocorrência dos respectivos fatos geradores (grifos acrescidos).

Como se depreende da leitura das normas acima, a dispensa dos tributos federais teve base na MP 252/05, cujos efeitos foram restaurados pela Lei nº 11.965/05, logo depois que perdeu a sua eficácia em outubro de 2005.

Assim, considerando que as operações analisadas enquadravam-se nas hipóteses da MP referida, entendo que agiu bem o julgador de piso, ao acompanhar o opinativo da autoridade fiscal.

Assim, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao recurso voluntário, a conduta infratora foi descrita como “utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, ...”. Trata-se de operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos do Sujeito Passivo, cuja base de cálculo utilizada deixou de excluir os impostos recuperáveis, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, deduzindo quatro argumentos distintos: 1) alega que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiros, é o valor da entrada mais recente, descartando qualquer exclusão de impostos recuperáveis; 2) alega impossibilidade de alteração da base de cálculo por meio de instrução normativa; 3) alega impossibilidade de aplicar a instrução normativa retroativamente; e 4) alega não incidência de pis/cofins nas operações de transferências interestaduais, o que não teria sido observado pelos autuantes.

Assim, a questão a ser dirimida tem a ver com a correta interpretação a ser dada ao texto do art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, abaixo transcrito:

"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;
..."

É verdade que o texto legal acima reproduzido não faz referência expressa aos tributos recuperáveis, não sendo possível, por conseguinte, asseverar que a tese do fisco seja cristalina. A exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, não decorre, todavia, da interpretação literal da norma, mas de uma leitura integrada do sistema, mais especificamente do alcance prático que deve ser dado ao princípio da não cumulatividade. De fato, 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 figuraram 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.”

Assim, entendo que os tributos recuperáveis devem ser excluídos da base de cálculo.

Quanto ao argumento da ilegalidade da Instrução Normativa nº 052/2013, não merece ser acolhida, já que descabe falar em inovação da Instrução Normativa, pois as orientações nela contidas resultam de mera interpretação da lei, nada havendo de novo. Assim tem se posicionado a jurisprudência recente do TJBA, consoante decisão exarada na Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.0001, da lavra da Primeira Câmara Cível, cuja ementa assim consignou:

“APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. CREDITAMENTO FISCAL. PAGAMENTO A MENOR. APLICAÇÃO DO REGIME DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. DECADÊNCIA. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT Nº 052/2013. ... III – A Instrução Normativa 052/2013 possui natureza meramente interpretativa, aplicando-se a fatos pretéritos, incidindo sobre os do presente feito.”

Nessa mesma linha, é a decisão da Primeira Câmara Cível, nos autos da Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.0001, publicada no DOE de 05/10/2019, em que a Relatora, Desa. Sílvia Carneiro Zarif, reconheceu aplicabilidade ampla à Instrução Normativa SAT nº 052/2013, conforme abaixo:

“Ante o exposto, o voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL À APELAÇÃO, para reconhecer a aplicabilidade da IN SAT 052/2013 aos créditos tributários cobrados ao apelado, relativamente aos exercícios de 2009 e 2010 (grifo crescido), excluídos aqueles atingidos pela decadência, mantendo a sentença nos demais termos.”

Ora, se de novo nada há, é porque a Instrução Normativa simplesmente interpretou a lei, podendo ser aplicada retroativamente.

Por fim, quanto à alegação de não incidência do PIS/COFINS nas operações de transferências interestaduais, noto que o levantamento fiscal já contemplara a alíquota zero em tais operações.

Embora reconheça caracterizada a infração, entendo que o Sujeito Passivo agiu de boa fé, uma vez que pautou-se pelo entendimento, então vigente, praticado por parte dos auditores, o que pode revelar uma certa dubiedade no trato do tema, inclusive no seio do próprio corpo fiscal.

Por esse motivo, excluo a multa aplicada, conforme o art. 106, inciso I do CTN.

Assim, dou Provimento Parcial ao Recurso Voluntário.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, ao tempo em que dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para excluir a multa.

VOTO DIVERGENTE

Peço vénia para discordar do nobre relator, no que tange à aplicabilidade da Instrução Normativa nº 052/2013, e acompanho os argumentos do Recorrente, no sentido de que a mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, no exercício fiscalizado (2012), só poderá produzir efeitos prospectivos, a partir de 15 de agosto de 2013, data da publicação da Instrução Normativa nº 52/2013, em conformidade com o art. 146 do Código Tributário Nacional.

Além do que, baseados em uma interpretação totalmente equivocada, ou seja, aquela constante na referida Instrução Normativa, os autuantes autuaram a Recorrente, por haver utilizado crédito fiscal nas operações de transferências recebidas de outros estabelecimentos sediados em outros Estados da Federação, sem a dedução do que denominam “tributos recuperáveis”. Consideraram, os autuantes, como tributos recuperáveis, o PIS e a COFINS, talvez por desconhecimento da legislação que regula tais tributos, desconhecendo que os mesmos incidem sobre o “faturamento” da empresa, e que “transferência não constitui, nem nunca constituiu, receita operacional que

poderia ser classificada como faturamento.

Como se não bastasse a interpretação equivocada, imagine a insegurança dos contribuintes, se durante as suas operações ficarem a mercê de possíveis normas que ainda serão publicadas e terão reflexo nas operações que aconteceram.

O Art. 146 do CTN é bem claro, ao dizer que a modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Inclusive, o TJ/BA já tem se manifestado acerca do assunto, tanto no tocante aos tributos recuperáveis, quanto à aplicabilidade da Instrução Normativa nº 52/2013:

Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.0001, da lavra da Primeira Câmara Cível

"APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. CREDITAMENTO FISCAL. PAGAMENTO A MENOR. APLICAÇÃO DO REGIME DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. DECADÊNCIA. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT Nº 052/2013. ... III – A Instrução Normativa 052/2013 possui natureza meramente interpretativa, aplicando-se a fatos pretéritos, incidindo sobre os do presente feito."

"Deste modo, sobre os períodos que não tenham sido atingidos pela decadência, houve incidência da norma infra-legal, porque considerada por esta Corte como norma meramente interpretativa e, consequentemente, não deve haver a exclusão dos tributos recuperáveis das suas bases de cálculo para fins da obrigação ora executada".

Totalmente convencida da impropriedade da autuação, e também da falta de respaldo legal da mesma, discordando do posicionamento do ilustre relator, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 206891.3070/16-5.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, 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 **206891.3070/16-5**, lavrado contra NOVA CASA BAHIA S/A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$508.159,96**, e dos acréscimos legais, sem incidência da multa aplicada de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, conforme o art. 106, inciso I do CTN.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Evalda de Brito Gonçalves, Laís de Carvalho Silva e Leonel Araújo Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVALDA DE BRITO GONÇALVES - VOTO DIVERGENTE
(Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS