

**A. I. N°** - 206891.0042/12-8  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, JOAQUIM  
MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 27/11/2013

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0291-03/13**

**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. Rejeitadas as preliminares de nulidade e decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 20/11/2012, refere-se à exigência de R\$41.438,16 de ICMS, acrescido da multa de 60%, 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 período de janeiro a dezembro de 2007.

De acordo com a descrição dos fatos, foi verificada a base de cálculo (valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias) atinente às operações de saídas de outras unidades federadas em transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiros e destinadas à filial localizada na Bahia (Entradas de mercadorias neste Estado). A questão jurídica neste PAF refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular – art. 13, § 4º da LC 87/96.

O autuado, por meio de advogado com procuração e substabelecimento às fls. 80/81, apresentou impugnação às fls. 71 a 79. Após fazer uma síntese dos fatos, alega que a despeito de o Auto de Infração, bem como seus Anexos, haverem citado os supostos dispositivos violados, bem como a base de cálculo aplicável ao caso e, que supostamente, não teria sido observada pelo impugnante, eles não relacionam individualmente as infrações impossibilitando a defesa. Diz que a Autoridade Fiscal tem o dever de detalhar as supostas irregularidades, informando quais operações foram identificadas; quais os períodos específicos em que cada mercadoria foi identificada; se houve redução ou majoração de base de cálculo, para cada operação, a fim de garantir a ampla defesa ao contribuinte. A Autoridade Fiscal deve fundamentar detalhadamente as infrações sob pena de nulidade do procedimento fiscal, por desrespeito ao contraditório e ampla defesa.

O defendente apresenta o entendimento de que o presente Auto de Infração é totalmente ilegal: (i) seja porque ele não contém requisitos minimamente necessários para possibilitar ao impugnante o exercício de seu direito de defesa; (ii) seja em razão da decadência do crédito exigido; (iii) seja em razão de o autuado observar toda a legislação pertinente ao ICMS, especialmente, alíquota e base de cálculo, quando do recolhimento do imposto; (iv) por fim, pela exigência de multa confiscatória.

Quanto à alegação de incerteza do presente lançamento, o defendente cita que no artigo 142 do Código Tributário Nacional, estabelece que o lançamento deve conter a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o valor do tributo

devido, propor a aplicação da penalidade cabível, etc. Diz que a falta de liquidez e certeza do lançamento é atribuição que compete exclusivamente à autoridade administrativa competente, no caso o agente fiscal do ICMS, sob pena de causar ao administrado ofensa à sua ampla defesa e contraditório, assegurados pela Constituição Federal em seu artigo 5º, LV.

Afirma que no caso em tela, a nulidade se evidencia na medida em que o Auto menciona que é cobrado ICMS no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2007, por suposta utilização de base de cálculo superior à prevista no artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, entretanto não informa quais mercadorias foram identificadas pelo autuante; quais os períodos específicos em que cada mercadoria foi identificada; se houve utilização de base de cálculo maior do que a prevista em lei; e não demonstra quais foram os valores das mercadorias no momento da sua entrada mais recente no estabelecimento, para cada operação. Entende que esta irregularidade denota a iliquidez e incerteza da autuação em exame e, por conseguinte, justificam a sua improcedência, uma vez que retrata claramente uma tentativa de enriquecimento ilícito do erário.

Em seguida, o defensor comenta sobre a atividade de fiscalização e afirma que a suposta ilegalidade deverá ser pormenorizadamente comprovada pelo autuante. Diz que neste sentido, o artigo 333, I, do CPC, atribui ao autor/autoridade fiscal o ônus de provar fato constitutivo de seu direito.

Assegura que o presente auto de infração deixou de observar os devidos parâmetros legais descritos para o lançamento do crédito tributário e que houve afronta ao art. 142 do CTN, o que justifica o reconhecimento de sua nulidade, não podendo produzir qualquer efeito no mundo jurídico a fim de compelir o impugnante a recolher aos cofres públicos os valores nele consignados.

Em relação à decadência, o defensor afirma que o Auto de infração em apreço pretende a cobrança de suposto crédito indevido de ICMS em decorrência de utilização de base de cálculo diversa da prevista em Lei Complementar, referente ao período de janeiro a dezembro 2007. Que foi regularmente intimado da lavratura do presente auto em 29/12/2012.

Entende que não há outra conclusão senão de que parte dos créditos ora exigidos encontram-se extintos tendo sido fulminados pela decadência. Isso porque, em se tratando de tributo cujo pagamento deve ser antecipado pelo sujeito passivo sem prévio exame da autoridade administrativa, como no presente caso, na sistemática do lançamento por homologação, o direito da Fazenda de homologar ou não o recolhimento realizado pelo contribuinte, esvai-se no prazo de 05 (cinco) anos, a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Diz que não se deve alegar que a falta de antecipação do pagamento descebe a cogitação de lançamento por homologação abrindo-se o caminho para o lançamento direto, iniciando-se o prazo decadencial a partir do 1º dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Salienta que se homologa não é apenas o pagamento antecipado, mas também a atividade exercida pelo contribuinte: extração de notas fiscais; escrituração dessas notas; apuração do imposto devido; comunicação do imposto apurado. Isso porque, em se tratando de ICMS, a própria natureza do tributo implica que em muitos casos o não recolhimento do tributo em virtude do princípio da não-cumulatividade, acarretando uma necessidade de apuração dos procedimentos adotados pelo contribuinte. Que não há como prevalecer a tese para o ICMS de que o creditamento é mera ausência de pagamento antecipado, enquadrando-se na hipótese prevista no art. 173, I, do CTN. Tal entendimento não merece prosperar, pois nos casos de tributos sujeitos ao princípio da não-cumulatividade, como o ICMS, o creditamento do montante pago na etapa anterior possui verdadeira natureza de pagamento, pois justamente porque houve pagamento é que este pode ser descontado do montante devido na etapa seguinte.

Afirma que, se o fisco entender que a atividade exercida pelo contribuinte está parcialmente equivocada, ocasionando redução tributária, caberá o lançamento complementar, por via de

lançamento direto, porém, dentro do prazo decadencial do § 4º, do art. 150, do CTN. Caso assim não se entendesse, teria de se reconhecer – o que seria absurdo, que nas hipóteses em que o contribuinte não apurasse débito do imposto a antecipar, o fisco jamais teria o que homologar, ou mesmo que nestes casos, a extinção da obrigação tributária dependeria de manifestação expressa da Fazenda Pública.

Assegura que o Auto de Infração, consubstanciado em suposto creditamento indevido de ICMS, por versar sobre imposto cujo lançamento é por homologação, aplica-se à regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Sendo assim, o crédito tributário encontra-se decaído, já que a lavratura do Auto de Infração se deu após os 05 (cinco) anos do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN.

Observa que o fato ocorrido se refere ao período de janeiro de 2007 a dezembro de 2007, tal como consta na Informação Complementar ao Auto de Infração anexo, a fiscalização estadual do ICMS do Estado da Bahia, jamais poderia ter praticado qualquer ato tendente a compelir o sujeito passivo ao pagamento do principal bem como da multa referente ao período de janeiro a novembro de 2007, uma vez que já não possuía tal direito. Tendo o impugnante tomado ciência do auto de infração somente em 29/12/2012, que pretende exigir crédito tributário de janeiro de 2007 a dezembro de 2007, entende que restou configurada a decadência parcial no caso em exame para o período de janeiro a novembro de 2007.

Quanto à multa aplicada, o defendant alega que, se forem superados todos os argumentos suscitados, o que se admite apenas para argumentar, há que se reconhecer que a multa imposta detém caráter confiscatório. Diz que o percentual cobrado sobre o valor do suposto crédito tributário é absolutamente aviltante em relação ao fato considerado como eventual ‘infração’. Entende que a infração e a penalidade têm, necessariamente, uma correlação. Que, além da correlação, dispositivo e comportamento do sujeito passivo, deve haver um equilíbrio entre a falta cometida e a sanção a ser imposta. Que a exigência da multa em percentuais elevados, representa um verdadeiro excesso de exação, porque, pune confiscatoriamente o contribuinte por ter adotado um procedimento absolutamente legítimo, inclusive amparado pelas normas e princípios constitucionais e legais. Apenas para fins de argumentação, ainda que fosse admitida a regularidade do lançamento, de qualquer modo as multas exigidas devem ser consideradas como ostensivamente confiscatórias, porque o seu valor não guarda qualquer respaldo do ponto de vista infracional, uma vez que a infração apontada jamais ocorreu.

O defendant ressalta que sempre honrou com todos os seus compromissos, e que, em várias decisões o Supremo Tribunal Federal repudiou qualquer tipo de cobrança que tivesse cunho ou caráter confiscatório, mesmo antes da existência do artigo 150, inciso IV, da CF/88. Conclui que a penalidade imputada é excessiva e deve ser exonerada, a despeito da própria improcedência da autuação.

Por fim, o defendant requer seja julgado totalmente nulo/improcedente o Auto de Infração, a fim de que o mesmo não gere nenhum efeito ou, caso assim não se entenda, requer, alternativamente, a redução da multa imposta por revestir-se de caráter nitidamente confiscatório, protestando pela posterior juntada de provas, especialmente documentais, a fim de comprovar o alegado.

Também requer que as futuras intimações inerentes ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome de Alessandra Francisco de Melo Franco, advogada inscrita OAB/GO nº 31.771-A, devidamente constituída nos autos, com escritório profissional na Avenida Paulista, nº. 453 – 5º andar, CEP 01311-907, São Paulo, sob pena de nulidade dos atos futuramente praticados.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 127 a 152 dos autos. Nas considerações iniciais, dizem que procuraram identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo a se compreender os lindes da controvérsia instalada na esfera

administrativa. Transcrevem o art. 155, § 2º, XII, “i” e o art. 146, III, “a” e “b” da Constituição Federal, além do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, afirmando que a referida lei complementar no art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o valor correspondente ao custo de aquisição da mercadoria a ser incorporada ao estoque da empresa. Que se pode concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente e essa correspondência é encontrada nas normas contábeis que definem, como deve ser, o valor do custo de aquisição da mercadoria que será integrada ao estoque da empresa para posterior transferência para as suas filiais.

Quanto à alegação de nulidade do procedimento fiscal por incerteza do lançamento, dizem que não procede esta alegação, porque, conforme detalhado no índice deste Processo, a) todas as mercadorias foram identificadas nos demonstrativos anexos e entregues ao autuado em meio eletrônico; b) foram indicados os períodos específicos em que cada mercadoria foi identificada; c) foi demonstrada a apuração da base de cálculo maior que a prevista em lei; e d) também foram demonstrados os valores das mercadorias no momento da sua entrada mais recente no estabelecimento, para cada operação, item a item de produto.

Em seguida, contestam a preliminar de decadência, alegando que está pacificado nas decisões do CONSEF que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituir o crédito tributário deve ser analisado com base no art. 173, I do CTN. Transcrevem o art. 150, § 4º do CTN e os arts. 107-A e 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB e afirmam que a legislação deste Estado dá total amparo ao posicionamento dos autuantes, haja vista que não prevalece a tese da decadência mensal. Dizem que no PAF relativo ao AI 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emitiu parecer jurídico afirmando que deve ser obedecida a regra do COTEB, ressaltando o que prevê o art. 107-B do COTEB, e que o no caso de estorno de crédito fiscal não se pode falar que foi realizado o pagamento antecipado previsto nas decisões do STJ, concluindo que no caso em tela não se operou a decadência.

No mérito, dizem que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, visto que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na lei complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS. Afirmam que se deve colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito de valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Em seguida, citam ensinamentos de Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleiro, e Sacha Calmon Navarro Coelho. Também mencionam o que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e indicam como fundamento para a lavratura deste Auto de Infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a inteleção de que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal de entrada nos estoques na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada neste Estado (BAHIA), sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, deve-se adotar a entrada de maior valor, por ser mais benéfico para o contribuinte. Informam que excluíram apenas o PIS e o COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos acostados aos autos.

Comentam sobre uma consulta e resposta do Diretor de Tributação desta SEFAZ, sobre esta questão, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias Fiscais-contábeis, reproduzindo os *e-mails*. Afirmam que o posicionamento atual da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia é no sentido de que a formação da base de cálculo do

ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais (que não produziram as mercadorias ou produtos) deve ser constituída pelo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, excluindo-se da mesma (base de cálculo) os tributos recuperáveis (no presente caso, PIS e COFINS), haja vista que a empresa autuada opera com o regime de tributação não cumulativo. Citam decisões do CONSEF sobre esta matéria, transcrevendo as ementas e parte de Acórdãos das Juntas de Julgamento Fiscal.

Nas considerações finais, os autuantes dizem que a questão a ser debatida neste PAF consiste em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos e imposto (ICMS) em detrimento das demais unidades da Federação. Dizem que é vedado às legislações ordinárias dos Estados via Decisão Normativa e Decreto ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, porque estarão violando o disposto no art. 155, § 2º, XII, “i”, bem como o art. 146, III, “a” ambos da Constituição Federal, combinado com o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96. Entendem que está demonstrado ao longo da informação fiscal o acerto da autuação e pedem a procedência total do presente Auto de Infração.

Considerando a interpretação do que dispõe o art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96 e que, no caso de transferência de estabelecimento comercial a legislação se refere ao valor da entrada mais recente da mercadoria, esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência, solicitando que os autuantes elaborassem novos demonstrativos sem a exclusão dos valores relativos ao PIS e COFINS.

Também foi solicitado que a Inspetoria Fiscal entregasse ao autuado de cópia de todos os elementos que fossem anexados aos autos pelos autuantes, mediante recibo assinado pelo contribuinte ou seu representante legal, com a indicação do prazo de dez dias para o mesmo se manifestar, querendo, sobre os elementos a ele fornecidos.

Em atendimento ao solicitado, os autuantes informaram à fl. 159 que a lavratura do presente Auto de Infração foi embasada na orientação da Douta Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA às fls. 140/143 e também no resultado do julgamento proferido pelo CONSEF (fl. 148). Os autuantes dizem que têm convicção no que concerne à manutenção da exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), devolvendo o presente PAF para dar continuidade ao processo de julgamento. Pedem a procedência do presente Auto de Infração.

## **VOTO**

Preliminarmente, o autuado alegou falta de liquidez e certeza do lançamento, dizendo que não foram informadas quais mercadorias identificadas pelos autuantes; quais os períodos específicos em que cada mercadoria foi identificada; se houve utilização de base de cálculo maior do que a prevista em lei; quais foram os valores das mercadorias no momento da sua entrada mais recente no estabelecimento, para cada operação. Entende que estas irregularidades denotam a iliquidez e incerteza da autuação.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que os demonstrativos elaborados pelos autuantes, ao contrário do afirmado pelo impugnante, indicam os dados relativos às notas fiscais, o código e descrição do produto, valor do produto, base de cálculo, alíquota, ICMS, etc., além de constar nota de rodapé com as devidas explicações.

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que, conforme detalhado no índice deste PAF, todas as mercadorias foram identificadas nos demonstrativos anexos e entregues ao Autuado em meio eletrônico; foram indicados os períodos específicos em que cada mercadoria foi identificada; foi demonstrada a apuração da base de cálculo maior que a prevista em lei; e também foram demonstrados os valores das mercadorias no momento da sua entrada mais recente no estabelecimento, para cada operação, item a item de produto.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, 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. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O autuado alegou que o presente Auto de Infração traz lançamento de crédito tributário alcançado pela decadência, salientando que a autuação foi efetuada ultrapassando o prazo de cinco anos estipulado pelo Código Tributário Nacional – CTN para a constituição do crédito tributário. Entende que ocorreu a decadência, citando o art. 150, § 4º, do CTN.

Analizando a referida preliminar de decadência suscitada pelo defensor, constato que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente fatos ocorridos no exercício de 2007, sendo alegado pelo defensor que o fisco não exerceu de forma tempestiva o seu direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores referentes ao período de janeiro a novembro de 2007, fundamentando a sua alegação no art. 150, § 4º, do CTN.

Embora o defensor entenda que não se deve alegar que em relação à falta de antecipação do pagamento descabe a cogitação de lançamento por homologação, iniciando-se o prazo decadencial a partir do 1º dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observo que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no § 4º do art. 150, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:

*Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Vale salientar, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:

*Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.*

*§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.*

*Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2007 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2012. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 20/11/2012, e o autuado tomou ciência da autuação em 29/12/2012, nas mencionadas datas, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

No mérito, 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.

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 produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso I); período de janeiro a dezembro de 2007. 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.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a inteiro. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, 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;*

*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.*

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos 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 art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme demonstrativo às fls. 10 a 26 do PAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo 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*

*II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.*

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.

Visando instruir o presente processo com elementos que possibilitassem a decisão da lide, foi encaminhada diligência fiscal, não implicando prejuízamento, pois nada foi decidido, e os elementos que se pretendeu fossem carreados aos autos para a necessária análise pelos julgadores, podendo ou não ser utilizados para a decisão final.

Em cumprimento à diligência solicitada, os autuantes informaram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamento anterior proferido pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 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”.

Vale salientar, que foi editada, recentemente, a Instrução Normativa nº 52/2013, estabelecendo a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

Na referida Instrução Normativa consta a orientação de que “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”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.

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, I, da LC 87/96.

Constatou que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal.

O defensor contestou a multa aplicada, alegando que a exigência da multa em percentuais elevados, representa um verdadeiro excesso de exação, porque, pune confiscatoriamente o contribuinte. Diz que o percentual cobrado sobre o valor do suposto crédito tributário é absolutamente aviltante em relação ao fato considerado como eventual infração. Requer, alternativamente, a redução da multa imposta por revestir-se de caráter nitidamente confiscatório,

Em relação ao argumento do autuado de que a multa indicada é confiscatória, saliento que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é legalmente prevista para a irregularidade apurada, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.

O autuado também requer que as futuras intimações inerentes ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome de Alessandra Francisco de Melo Franco, advogada inscrita OAB/GO nº 31.771-A, devidamente constituída nos autos.

Observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado RPAF-BA/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0042/12-8**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$41.438,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2013

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA