

**A. I. Nº** - 206891.0023/14-0  
**AUTUADO** - LOJAS RIACHUELO S.A.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 24.11.2014

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0227-04/14**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, I, da LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I, da Lei nº 7.014/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Rejeitadas as preliminares de decadência e de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 15/07/14, exige ICMS no valor de R\$ 980.360,58, acrescido de multa de 60%, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado apresentou defesa (fls. 48 a 121) e, após efetuar uma síntese dos fatos e demonstrar a tempestividade da peça defensiva, preliminarmente suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2009. Afirma que nos casos de tributos lançados por homologação, a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, isto é, cinco (5) anos a contar da ocorrência do fato gerador. Diz que decorrido esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se manifestado, considera-se homologado e definitivamente extinto o crédito. Frisa que no caso em lide não se pode aplicar o disposto no art. 173, I, do CTN, pois esse dispositivo trata de situação completamente distinta da que se encontra em análise, pois não houve dolo, fraude ou simulação. Para embasar seu argumento, reproduz dispositivos legais, jurisprudência e doutrina.

Suscita a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o método utilizado pela fiscalização é contrário à lei e à jurisprudência. Descreve a metodologia empregada pela fiscalização tomando como exemplo o produto “Cinto 35002” e, em seguida, frisa que os autuantes criaram uma metodologia equivocada que não encontra amparo no art. 13, §4º, da Lei Complementar 87/96 (VEMR- valor da entrada mais recente). Afirma que ao utilizar método não previsto em lei, os autuantes afrontaram o princípio da verdade material, sobre o qual discorre e cita farta doutrina. Diz que a forma como foi constituída a autuação (alteração da base de cálculo do ICMS através de expurgo de ICMS, PIS e COFINS) traz em seu bojo ilegalidade que atinge os requisitos essenciais do lançamento, tornando o Auto de Infração imprestável, ilíquido. Transcreve o disposto no art. 142 do CTN e cita jurisprudência e, em seguida, reitera que em razão da fragilidade do método utilizado para a sua lavratura, o Auto de Infração em tela é nulo.

No mérito, diz que os autuantes criaram um novo conceito para a expressão “valor da entrada” ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o “valor da mercadoria” subtraindo-se o ICMS, o PIS e a COFINS.

Após citar exemplos numéricos e gráficos, sustenta que não é plausível que em todas as operações de transferência sejam retirados/expurgados o ICMS, o PIS e a COFINS da mercadoria, uma vez que o valor da entrada corresponde ao valor pago pela mercadoria e indubitavelmente, estes tributos compõem o valor da mercadoria. Salienta que nas transferências em tela realizou exatamente o que está disposto na LC 87/96, art. 13, §4º, inc. I, ou seja, efetuou transferências interestaduais utilizando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Frisa que: os seus fornecedores podem estar localizados dentro ou fora do Estado do Rio Grande do Norte; a entrada das mercadorias no Centro de Distribuição (CD) ocorre sem agregar qualquer valor às mercadorias adquiridas; na entrada das mercadorias no Estado da Bahia, recebidas mediante transferência do CD, a empresa se credita e se debita de, respectivamente, 12% e 17%. Diz que, dessa forma, é descabida a exigência fiscal no sentido de que o defendente diminua a base de cálculo do ICMS na entrada e recomponha toda esta carga tributária na saída.

Ressalta que na legislação citada pelos autuantes não há qualquer menção à transferência de mercadorias utilizando o valor da entrada mais recente com obrigação de retirar o ICMS, PIS e COFINS desta base de cálculo, ou seja, não há qualquer menção ao expurgo dos tributos do valor da última entrada.

Transcreve o disposto no art. 13, §4º, I, II e III, da LC 87/96, e, em seguida, diz que não há como lhe punir, pois atua no ramo do comércio varejista e, portanto, sua atividade se subsume ao inc. I do §4º do art. 13 da LC 87/96, ou seja, a base de cálculo do imposto deve ser o valor da última entrada.

Observa que a legislação do Estado remetente (Rio Grande do Norte) determina que a base de cálculo para estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular corresponde ao valor da entrada mais recente, também sem qualquer menção a expurgo de ICMS, conforme teor que transcreve.

Frisa que a sua operação consiste em receber a mercadoria no CD localizado no Estado do Rio Grande do Norte e, em seguida, transferir essa mercadoria para a filial baiana, sendo que nesta operação ocorreu regularmente o pagamento do imposto devido.

Faz alusão à consulta efetuada junto à empresa Fiscodata, segundo a qual a legislação do ICMS do Estado da Bahia prevê que a base de cálculo nas saídas de mercadorias em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, é o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme o disposto no art. 17, §7º, inc. I, da Lei nº 7.014/96.

Cita a resposta dada pela Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina à Consulta 084/2014, a qual se posicionou que: *“a) a base de cálculo que deverá utilizar nas transferências de mercadorias para estabelecimento de sua titularidade situado em outro Estado da Federação será aquela prevista no inciso I do artigo 10 do Regulamento do ICMS catarinense, desde que o remetente seja caracterizado como empresa comercial; b) o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual mercadoria da mesma espécie e qualidade foi adquirida em data mais recente, sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis”*.

Corroborando com o entendimento sobre a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular (entrada mais recente), transcreveu a Consulta feita ao Estado do Paraná, que, em síntese, conclui que *a base de cálculo na transferência de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular, em operações interestaduais, é o valor correspondente à aquisição mais recente da mercadoria, ou seja, é o valor dessa operação, incluído neste o valor do ICMS incidente*.

Sustenta que, em todas as consultas e em toda a legislação pesquisada, não encontrou nenhum comando que o obrigasse ao expurgar o ICMS, PIS e COFINS nas transferências interestaduais.

Prosseguindo, o autuado tece considerações em torno da legislação do ICMS e dos conceitos de ICMS relacionados à “entrada mais recente” x “custo”.

Explica que o legislador utilizou os conceitos de “entrada mais recente”; “custo” e “preço” conforme a atividade e operação desempenhada e praticada pelo sujeito ativo da obrigação tributária, sendo que a jurisprudência entende que o conceito de “valor da entrada mais recente” é o valor pelo qual o remetente tenha recebido mais recentemente as mercadorias da mesma espécie daquela que será objeto de transferência (valor de face da nota fiscal de aquisição contraposta ao valor de face da nota fiscal de transferência).

Assegura que o valor da entrada mais recente utilizado pelo defendente é o valor pelo qual o remetente (CD Natal) tenha recebido em data mais recente mercadorias da mesma espécie e por este valor as tenha remetido para suas filiais localizadas na Bahia e cujo crédito gerado está em conformidade com os dispositivos previstos em lei. Diz que, assim, o Auto de Infração não encontra guarida na legislação e, portanto, deve ser anulado, cancelando-se o crédito tributário dele decorrente.

Afirma que o Estado da Bahia, ao lavrar esta autuação, quebrou o Pacto Federativo, pois o defendente não pode reduzir a base de cálculo do ICMS na saída da mercadoria do CD Natal, sob pena de infringir a legislação do Estado do Rio Grande do Norte, pagando-lhe menos tributo do que o devido. Discorre sobre o Pacto Federativo.

Ao tratar da aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013 (IN 52/2013), cujo teor transcreveu, explicou que instrução normativa é um ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pelo chefe de serviço ou ministro de estado aos seus subordinados, dispondo normas disciplinares que deverão ser adotadas no funcionamento de serviço público. Diz que, assim, não pode criar tributos e nem alterar a base de cálculo do ICMS.

Afirma que essa citada Instrução Normativa foi publicada no Diário Oficial em 18/10/13, portanto, após a ocorrência do suposto fato gerador. Diz que também afronta a hierarquia das normas, pois os atos do Poder Executivo não podem criar ou aumentar tributos. Sustenta que a IN 52/2013 não pode respaldar a lavratura de Auto de Infração, pois constitui norma que já entrou em nosso ordenamento jurídico eivada de vícios. Corroborando esse entendimento, transcreve doutrina e decisões administrativas e judiciais, bem como faz alusão do Princípio da Irretroatividade Tributária.

Menciona que o presente Auto de Infração traz diversos julgados com o objetivo de comprovar que o valor da base de cálculo do ICMS utilizado pelo autuado nas transferências interestaduais seria um valor “a maior” (valor da entrada + ICMS + PIS + COFINS). No entanto, a partir da análise dos julgados apontados pelos autuantes restaria comprovado que tais decisões não se aplicam ao caso em comento.

Frisou que o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7, relacionado ao Acórdão JJF 0120-01/13 não pode ser utilizado ao caso em tela, pois naquela autuação foi expurgado apenas o ICMS, enquanto que no presente Auto de Infração foram expurgados o próprio ICMS mais o PIS e a COFINS. Aduz que o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 foi julgado favoravelmente ao autuado em primeira instância, conforme comprova o Acórdão JJF 0120-01/13.

Diz que o julgado da empresa Nestlé, cujo conteúdo transcreveu na peça de defesa, não se subsume às operações praticadas pelo defendente, pois há naquela decisão a constatação de que a Nestlé teria majorado o valor do custo de produção, bem como que o inciso aplicável a este caso é o inciso II do §4º, do art. 13 da Lei Complementar 87/96, por se tratar de atividade comercial, ao passo que no caso em tela há que se aplicar o inciso I do §4º, do art. 13 da LC 87/96.

Destaca que no próprio julgado da Nestlé, na Ementa, o relator reconheceu que “os incisos da Lei Complementar estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso

*II para estabelecimento industrial*”. Frisa que o inciso II não lhe pode ser aplicado, pois não é um estabelecimento industrial.

Argumenta que, portanto, as decisões citadas na autuação não podem ser utilizadas como paradigma para as operações praticadas pelo autuado.

Robustecendo seus argumentos acima, transcreve o voto divergente proferido pela ilustre Conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento, no Acórdão CJF 0112-11/13, que em segunda instância julgou procedente o Auto de Infração 206891.0016/12-7. Ao concluir seu voto divergente, a ilustre Conselheira assim se pronuncia: *“Em face do exposto, entendo que o lançamento de ofício não pode prosperar, uma vez que pautado em interpretação extensiva e, por conseguinte, desautorizada pelo ordenamento pátrio, da norma legal que lhe dá supedâneo.”*

Destaca que, não obstante o resultado final deste julgamento não lhe tenha sido favorável, o citado voto divergente demonstra que a autuação não é pacífica perante este Conselho de Fazenda do Estado da Bahia. Diz que esse mecanismo de apuração de “custo de aquisição” é completamente equivocado visto que o legislador não se refere a “custo” no caso de transferência de estabelecimento comercial, mas sim a expressão “valor da entrada mais recente”.

Prosseguindo, passa a tratar da abusividade da multa, sustenta a excessividade dessa parcela do Auto de Infração, no patamar de 60%. Sustenta que neste caso houve flagrante efeito de confisco ao aplicar multa no patamar abusivo de 60%.

Ao finalizar a peça defensiva, solicita que as preliminares de decadência e de nulidade sejam acolhidas ou, caso venham a ser ultrapassadas, que o Auto de Infração seja anulado o Auto de Infração em apreço, pois não existe previsão legal para que seja realizado o estorno de ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. Solicita que, caso seja mantida a autuação, a multa aplicada seja reduzida.

Os autuantes prestam a informação fiscal (fls. 128 a 153) e, inicialmente, tecem considerações acerca da matéria tratada no Auto de Infração. Explicam que, nos termos do art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, a base de cálculo deve ter uma correspondência com o 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 para posterior transferência para suas filiais. Afirmam que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na lei complementar, não escapando a qualquer tipo de intelecção ampliativa, e consideram que a legislação baiana traz essa mesma definição, repetindo literalmente o que consta na LC 87/96. Mencionam que empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, para que não venham a recolher aos Estados de origem valores maiores que os devidos.

Ressaltam que os cálculos e valores constantes nos demonstrativos anexados ao Auto de Infração não foram contestados.

Quanto ao pedido de nulidade afirmaram que o trabalho de auditoria tem total amparo na legislação do ICMS, conforme será abordado quando da apreciação do mérito, bem como foi lastreado na IN 52/2013 que esclarece essa questão, sendo considerada, portanto, norma de caráter meramente interpretativa. Sendo norma interpretativa, a mesma retroage para atingir fatos geradores pretéritos, em consonância com o art. 106, I do CTN, transcrito no corpo do Auto de Infração em comento.

Quanto à decadência arguida na defesa, argumentam que está pacificado nas decisões do CONSEF e na jurisprudência administrativa baiana que o prazo decadencial deve ser analisado com base no art. 173, I, do CTN. Referindo-se à menção da defesa ao § 4º do art. 150 do CTN, os autuantes sustentam que a lei baiana fixou um prazo para a homologação diferente daquele que está previsto no CTN, no § 5º do art. 107-B do COTEB, sendo que a previsão do art. 150, § 4º, do CTN é para quando a lei não fixar prazo à homologação, porém a legislação do Estado da Bahia fixou o

prazo de homologação em cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 107-A, I, do COTEB. Fazem alusão a parecer da Procuradoria do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), segundo o qual a contagem do prazo decadencial deve obedecer a regra prevista no Código Tributário do Estado da Bahia.

No mérito, os autuantes reproduzem o conteúdo constante no corpo do Auto de Infração e, em seguida, explicam que a decisão do Superior Tribunal de Justiça que foi citada no Auto de Infração separa as hipóteses previstas nos incisos I a III do §4º do art. 13 do LC 87/96, sendo que para o presente processo aplica-se o inciso I deste dispositivo legal.

Afirmam que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, uma vez que o legislador federal não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

Tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar 87/96 definiu que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, os autuantes passam a abordar e demonstrar o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, conforme relatado a seguir.

Afirmam que, lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária” e, assim, no art. 109 do CTN, prevê que “*Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários*”.

Após citarem doutrina, afirmam que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Salientam que se o direito tributário, através da LC 87/96, por permissão explícita da Constituição Federal, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da ciência contábil ou de direito privado, teria que o fazer de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Dizem que é exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, deverá fazê-lo de modo expresso.

Tecem considerações acerca do art. 110 do CTN, citando farta doutrina, e, em seguida, afirmam que é natural e lógico, que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar-se-á a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Mencionam que, numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haja vista que a Lei Complementar 87/96 definiu a base de cálculo, mas não conceituou esse valor.

Afirmam que foi utilizado como fundamento para a lavratura deste Auto de Infração o disposto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, isto é, a inteligência 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, sendo que, quando ocorreu mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de maior valor, por ser mais benéfico para o autuado. Para tanto, retirou-se apenas o PIS e a COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o Item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1).

Acrescentam que, apesar da mencionada orientação ser datada de 08/01/10, como se trata meramente de norma procedimental, é aplicável a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou, visto que os tributos mencionados já eram considerados recuperáveis na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o que está disposto nos artigos 142 e 144, § 1º, ambos do CTN, cujo teores transcreveram. Reproduzem farta doutrina acerca das características dos tributos recuperáveis:

Asseguram que a base de cálculo do ICMS, na situação em lide, está disposta na LC 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, §4º, I. Dessa forma, o art. 56, V, “a”, do RICMS-BA/97, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, que, por sua vez, está amparada na citada Lei Complementar, sendo legítima a exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a mais pela filial baiana, decorrente de valor da base de cálculo acima do permitido na legislação, nas operações de entradas decorrentes de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, acarretando, creditamento a mais nos livros Registro de Entradas e Apuração de ICMS, implicando subsequente pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Ressaltam que, como nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa não existe mudança de titularidade da mercadoria, cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no estoque da empresa. Explicam que o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), portanto, o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Dizem que a questão debatida neste processo consiste em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações exclusivas do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, em detrimento das demais unidades da Federação. Acrescentam que a unidade federada que faz essa ampliação da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem, porém o Estado destinatário suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS. Citam jurisprudência e doutrina para embasar seus argumentos.

Destacam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois afrontam o disposto no art. 155, §2º, XII, “i” (para o ICMS), bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar 87/96.

Assim, alicerçado na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal e na LC 87/96, dizem ser evidente que:

*(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor*

*acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.*

Mencionam que, dessa forma, o Estado da Bahia editou uma Instrução Normativa (IN 52/13) para esclarecer ou interpretar, com base nas normas contábeis, o que deve se compreender por valor correspondente à entrada mais recente.

Ao finalizarem, sugerem que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

Preliminarmente, o autuado suscitou a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2009, pois considera que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação.

Apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa, o posicionamento dominante neste CONSEF é no sentido de que a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando o permissivo contido no §4º do art. 150 do CTN – *se a lei não fixar prazo* – estabeleceu que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme disposto no art. 107-A, inc. I, da Lei nº 3.956/81 – Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB). Ressalto que nos termos do art. 125, inc. I, do COTEB, não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

A homologação tácita, prevista no art. 150, §4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS devido mensalmente. Essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação e, em consequência, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, como pleiteado na defesa.

Considerando que os fatos tratados no Auto de Infração em epígrafe ocorreram durante os exercícios de 2009 e 2010, o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/14. Tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado em 15/07/14, a decadência arguida na defesa ainda não havia se consumado.

O defendente suscitou preliminarmente a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o método utilizado pela fiscalização é contrário à lei e à jurisprudência.

Afasto essa preliminar de nulidade, pois a metodologia aplicada pelos autuantes está em conformidade com a legislação que foi empregada na apuração do imposto lançado (art. 13, §4º, I, da LC 87/96, art. 17, §7º, I, da Lei 7.014/96). Em conformidade com essa legislação, a Instrução Normativa 52/13 esclarece como a fiscalização deve aplicar essa legislação, portanto, essa Instrução Normativa não foi a fundamentação legal da autuação, bem como não inovou ou criou critérios para a apuração de base de cálculo do imposto. Em razão de seu caráter esclarecedor ou interpretativo, a IN 52/13 pode ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o art. 106, I, do CTN. Por seu turno, a jurisprudência citada na defesa não vincula o procedimento a ser adotado pela fiscalização.

No mérito, o autuado questiona, em apertada síntese, a metodologia empregada pelos autuantes na fixação da base de cálculo a ser aplicada nas transferências interestaduais de mercadorias

provenientes de Centro de Distribuição pertencente à mesma empresa, localizado no Estado do Rio Grande do Norte.

De acordo com a pormenorizada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram crédito fiscal de ICMS e tributos de outro Ente Federativo apropriado pelo autuado, em razão de a base de cálculo empregada nas transferências de produtos industrializados por terceiros para a filial baiana ser superior à prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96. Dessa forma, a questão a ser enfrentada no presente processo é a interpretação que deve ser dada a regra prevista no art. 13º, §4º, I, da LC 87/96, a qual estabelece que *“Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*.

Analisando os demonstrativos elaborados pelos autuantes, constato que os valores exigidos no Auto de Infração em tela decorreram do fato de que na apuração da base de cálculo considerada na auditoria fiscal – *o valor correspondente à entrada mais recente* – foram excluídos os valores correspondentes ao ICMS, ao PIS e a COFINS.

O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos no caso concreto, portanto, os valores pagos relativamente a esses tributos incidentes nas aquisições são recuperáveis quando da operação subsequente. No caso das transferências não há o que se falar em venda de mercadorias e nem em receita auferida na operação, uma vez que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente à mesma empresa.

O posicionamento prevalecente no âmbito deste Conselho de Fazenda, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, §4º, I, da LC 87/96, é no sentido de que na formação da base de cálculo o remetente não deverá incluir valores referentes a tributos recuperáveis (no caso em tela, o ICMS, o PIS e a COFINS), incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.

Quando o art. 13, §4º, I, da LC 87/96, diz que nas transferências interestaduais a base de cálculo será apurada utilizando *“o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*, obviamente esse valor é o que é de fato arcado pelo estabelecimento. Os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não são suportados pela empresa e, portanto, não compõem o valor da entrada mais recente.

Corroborando o posicionamento acima, saliento que a Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia editou a Instrução Normativa nº 52/13, a qual, no seu item 2, assim dispõe:

*Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado 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, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto.*

Saliento que essa Instrução Normativa apenas esclarece o disposto na LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, não incidindo, assim, em qualquer ilegalidade.

Esse posicionamento adotado na ação fiscal em tela está em consonância com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois: a) o ICMS e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS)



lançados na conta corrente fiscal para serem compensados em débitos de operações tributadas subsequentes; b) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição. Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será compensado com o imposto pago na aquisição.

A legislação do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte e as consultas respondidas pelas Secretarias de Fazenda dos Estados de Santa Catarina e do Paraná não se mostram capazes de elidir a autuação, pois não se aplicam ao Estado da Bahia. Do mesmo modo, a consulta respondida pela empresa Fiscodata não possui o condão de modificar a legislação tributária do Estado da Bahia.

O argumento defensivo atinente ao pacto federativo não merece acolhimento, pois a ação fiscal está respaldada na Lei Complementar 87/96, a quem cabe dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Os julgados citados pelos autuantes na defesa servem apenas para robustecer a autuação mas não são o fundamento da autuação. Dessa forma, mesmo que tais julgados não se apliquem ao caso em análise, como sustenta o autuado, esse fato não modifica o entendimento que tem prevalecido neste Conselho de Fazenda.

Não obstante os abalizados argumentos trazidos na defesa, o estabelecimento remetente das mercadorias relacionadas na autuação, ao incluir os valores do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Norte, relativos a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais) gerou no estabelecimento do autuado, localizado no Estado da Bahia um crédito fiscal superior ao previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e, conseqüentemente, configura um crédito fiscal maior que o instituído em lei.

Ressalto que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes contra o próprio autuado, conforme o exemplo citado a seguir:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0181-11/14**

**EMENTA.** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 e art. 17, § 8º, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatada a preliminar de nulidade da autuação. Preliminar de decadência não acolhida, com base em reiterada jurisprudência do CONSEF. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

Quanto à multa de 60% indicada na autuação, ressalto que está em conformidade com a legislação estadual, não carecendo de qualquer reparo, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB). Saliento que não há como se dispensar ou reduzir essa multa, pois se trata de multa por descumprimento de obrigação tributária principal e, portanto, além da competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0023/14-0**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$980.360,58**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2014.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAUJO - JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS DE CARVALHO – JULGADORA