

A. I. N° - 206891.0010/14-5
AUTUADO - LOJAS INSINUANTE S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 18/12/2014

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0268-03/14

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. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/07/2014, refere-se à exigência de R\$3.948.852,07 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal do referido imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2010. Infração 01.02.23.

Em complemento, consta a informação de que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que equivale ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 46 a 63, alegando que o auto de infração não subsiste, seja porque a base tida por correta pela autuação carece de previsão legal, tratando-se, portanto, de redução arbitrária do crédito a que o impugnante faz jus, seja porque a capituloção normativa utilizada ofende o princípio da irretroatividade.

Alega que o lançamento contestado acabou por exigir créditos tributários referentes a períodos já fulminados pela decadência. Diz que a controvérsia aqui instaurada é voltada, apenas, à correta interpretação do art. 150, § 4º, do CTN, dispositivo que trata especificamente dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação ora em análise. Afirma que no caso em tela, os créditos tributários exigidos pela fiscalização dizem respeito a operações que envolvem o ICMS, o qual é apurado mediante o lançamento por homologação, aplicando-se, portanto, o citado dispositivo, e não mediante o lançamento de ofício, aplicando-se o art. 173, I do CTN, porque tal tipo de lançamento só é imputado àquelas situações em que o contribuinte não pagou nenhum valor de imposto, conforme jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Entende que as competências compreendidas entre Janeiro e Junho de 2009, devem ser excluídas do lançamento, tendo em vista que os respectivos créditos tributários foram extintos pela decadência.

Informa que antes de se adentrar propriamente ao mérito da presente autuação, há de se considerar a nulidade do presente auto, em razão da capituloção legal utilizada pelos autuantes. Diz que o presente auto de infração baseia-se nas disposições da Instrução Normativa nº 52/2013, e isso fica evidente a partir da leitura das páginas 4 e 5 do auto, em que os autuantes transcrevem

a íntegra da referida IN na descrição dos fatos. Diz que a fiscalização se utiliza do art. 100 do CTN, para sustentar o cabimento da IN, como fundamento do auto de infração em voga, sob o argumento de que se trata de uma norma complementar da lei.

Entende que mesmo quando uma instrução normativa de 2013 se constitui como uma norma complementar da lei tributária, conforme o art. 100 do CTN, tal circunstância não autoriza a sua aplicação retroativa para o período de 2009 e 2010, sendo inaplicável, no caso concreto, o art. 106 do mesmo Código. Salienta que os fatos geradores descritos no auto de infração datam de 2009 e 2010 e a Instrução Normativa 52 somente foi publicada em 18/10/2013, havendo uma evidente retroatividade no caso concreto, o que foi assumido, inclusive, no auto de infração.

Sobre o tema cita lições de Aliomar Baleeiro e diz que toda norma infralegal deve estar compatível com o disposto na lei, o que não acontece no caso em tela. Transcreve o art. 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96, salientando que a Lei Complementar quando determina que a base de cálculo será “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” não traz qualquer ressalva e nem realiza qualquer restrição. Que a IN 52/2013 restringiu o conceito da base de cálculo legalmente prevista, determinando a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) do seu cálculo. Entende que houve inovação da lei na instrução normativa, razão pela qual se pode afirmar que ela extrapolou o seu poder regulamentar, criando uma nova base de cálculo não legalmente prevista.

Frisa que não se pode aplicar o art. 106 do CTN no presente caso, uma vez que a IN 52/2013 não está no mesmo plano hierárquico de uma lei e porque ela cria nova base de cálculo extrapolando a sua competência regulamentar. Desta forma, entende que o auto de infração impugnado é improcedente, tendo em vista que aplica efeitos retroativos de uma Instrução Normativa publicada em momento posterior à ocorrência dos fatos geradores. Salienta que somente a lei – interpretativa – poderia retroagir, jamais um ato normativo infralegal.

Afirma que o art. 13, § 4º, I da LC 87/96, cuja aplicação cabe ao caso concreto, apenas define como valor da base de cálculo nessas operações o valor da entrada mais recente da mercadoria, o que, em razão do que dispõe a própria Constituição Federal, inclui também o valor do próprio ICMS. No entanto, através da aplicação retroativa da IN 52/2013, o autuante tenta impor, para efeito de incidência tributária, uma regra contábil, defendendo que o valor a ser utilizado como base de cálculo (para fins de aproveitamento do crédito) é o valor do lançamento contábil da mercadoria no estoque do contribuinte.

Diz que não há divergência quanto ao procedimento a ser realizado para o lançamento contábil do estoque, finalidade para a qual se retira o valor dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS). Contudo, a lei não utiliza o conceito do lançamento contábil do estoque. A legislação determina que a base de cálculo na saída interestadual da mercadoria para estabelecimento de mesmo titular, deve ser o valor da entrada mais recente do estabelecimento, sem mencionar quaisquer abatimentos ou exclusões.

Entende que não faz qualquer sentido um lançamento que sustenta que a base de cálculo da saída interestadual deveria considerar o “Valor Correspondente à Entrada Mais Recente – VCEMR”, afirmando que este conceito ignora os tributos recuperáveis. Tal raciocínio não está previsto na Lei Complementar, ainda que possa fazer parte do ordenamento contábil. Reproduz ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e ressalta que a determinação da exclusão do valor dos tributos recuperáveis do conceito de VCEMR, para fins de transferência interestadual entre estabelecimentos da mesma empresa apenas foi prevista na IN 52/2013, o que fere o próprio princípio da legalidade. Que a referida IN 52/2013 inovou ao definir base de cálculo diversa da prevista na lei, restringindo-a ilegalmente. Frisa que de acordo com o art. 97, IV do CTN, a definição da base de cálculo do tributo é reservada à lei em sentido estrito, e ainda que se invoque a natureza de norma complementar da instrução normativa, ela não faz as vezes de uma lei em sentido estrito, a qual se refere o art. 97 do CTN. Como diz o próprio título, a instrução

normativa somente pode complementar a lei e não dispor em sentido contrário, nem restringir os seus conceitos.

Acrescenta que a base de cálculo dos impostos é matéria reservada à lei complementar, o que só ratifica que a sua definição, no que diz respeito ao ICMS, só pode estar na LC 87/96. Qualquer definição de base de cálculo diversa da constante na lei complementar feita pela IN 52/2013 ofende o princípio da estrita legalidade, uma vez que, apesar de se constituir em norma complementar, não substitui a lei em sentido estrito. Sobre essa matéria cita o voto divergente proferido pela Conselheira Alessandra Brandão Barbosa, no julgamento do AI nº 206891.0004/12-9, e conclui que não há que se confundir o valor da última entrada da mercadoria (art. 13, §4º, I da LC 87/96) com o custo contábil da mercadoria para estoque. A base de cálculo a ser utilizada é aquela definida por lei complementar, sem qualquer restrição por meio de instrução normativa ou qualquer outra norma complementar.

Sobre a fundamentação do presente auto, diz que foi utilizado como uma suposta referência, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no acórdão proferido no Resp nº 1.109.298 – RS, relatado pelo Ministro Castro Meira. Entende que a situação do presente caso em nada se coaduna com o caso concreto decidido pelo STJ. Diz que no presente caso, não existe estabelecimento industrial do Impugnante, nem armazenamento temporário da mercadoria em estabelecimento intermediário no mesmo Estado (Espírito Santo). As mercadorias são adquiridas, de terceiros, diretamente pelo estabelecimento comercial do Impugnante, situado no Espírito Santo, e são transferidas para os seus estabelecimentos situados no Estado da Bahia. Que há no presente caso, também, apenas uma transferência entre estabelecimentos do Impugnante (sem estabelecimento intermediário), na qual se utiliza como base de cálculo do ICMS o valor da entrada mais recente da mercadoria, ou seja, o valor de aquisição pelo estabelecimento situado no Espírito Santo.

Ressalta que o próprio acórdão destaca que “*segundo os autos, não foi apurada qualquer irregularidade nas transferências diretas ocorridas entre a Fábrica (SP) e a Filial (RS)*”. Ou seja, nas hipóteses em que houve apenas uma transferência entre o estabelecimento industrial (SP) para a filial (RS), não há como se burlar a base de cálculo a ser utilizada para a transferência. Que a peculiaridade julgada no acórdão foi, justamente, a existência de um estabelecimento intermediário, o que demandava duas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa e, portanto, influenciava na definição da base de cálculo para o ICMS.

Afirma que o problema da base de cálculo, neste caso do acórdão do STJ, era a definição do valor da entrada mais recente da mercadoria, para efeitos de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, tendo em vista que a última operação (interna, dentro do Estado de São Paulo) já havia se dado entre estabelecimentos da mesma empresa. Que no caso da presente autuação, o impugnante nunca se utilizou de um valor aleatório para a fixação da base de cálculo, a título de valor da entrada mais recente da mercadoria, tendo em vista que a base de cálculo era apurada com referência na efetiva operação de aquisição da mercadoria de terceiros. Nem houve, por parte da autuação, qualquer imputação nesse sentido.

Assegura que o entendimento aplicado pelo STJ àquele caso pretendeu apenas afastar a burla praticada pela empresa *sub judice*, que, ao estabelecer Centro de Distribuição, conseguia majorar a base de cálculo do ICMS incidente sobre a transferência interestadual entre os seus estabelecimentos, através de uma simulação da operação interna anterior, ocorrida também entre estabelecimentos a si pertencentes. Diz que no presente caso, o impugnante não se utilizou de valor aleatório, mas de valor concreto e real de uma operação entre si e terceiros, que representa justamente, a entrada mais recente da mercadoria. O valor utilizado pelo impugnante não é aleatório, tanto que a própria autuação o acolheu, retirando dele apenas os tributos recuperáveis, em razão de um equívoco na aplicação da Instrução Normativa 52/2013.

Também afirma que a própria base de cálculo aplicada ao caso do acórdão do STJ difere da base de cálculo imposta pela Fiscalização ao impugnante. No caso daquele Tribunal, a base de cálculo

se refere à transferência de estabelecimento industrial para outro comercial da mesma empresa, enquanto que no caso em testilha a base de cálculo utilizada no lançamento se refere à “entrada mais recente” no estabelecimento do Impugnante, com as exclusões não previstas em lei. Assim, a empresa *sub judice* no acórdão do STJ enquadra-se na hipótese do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, aplicável aos estabelecimentos industriais (custo da aquisição), enquanto o impugnante se enquadra na hipótese do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96 (valor da entrada mais recente da mercadoria).

Em relação à multa aplicada, o defendant alega que, se forem ultrapassados todos os argumentos lançados em prol da improcedência do auto de infração, aplicando-se a base de cálculo disposta na IN 52/2013, o que não espera, há de se aplicar todas as nuances do art. 106 do CTN, pelo qual pugna. Lembra que na descrição dos fatos, o auto de infração afirma que aplicou literalmente a Instrução Normativa 52/2013, utilizando o art. 106 do CTN para alcançar fatos geradores ocorridos antes da sua vigência. Sendo assim, deveria ter excluído a penalidade da suposta infração, tendo em vista que o impugnante não tinha como utilizar uma base de cálculo que ainda não estava prevista, não havendo sequer “interpretação” da Administração Tributária antes da IN.

Entende que, ainda que por absurdo se entenda pela procedência do auto de infração, no que diz respeito ao estorno do crédito pela suposta utilização de base de cálculo maior do que a “prevista”, deve-se excluir a multa de 60%, que foi aplicada por esta suposta infração.

Por fim, o defendant roga pela improcedência do presente lançamento, reafirmando que:

- a) a Instrução Normativa 52/2013 não é lei, logo não pode vir a ser ato expressamente interpretativo de lei, não podendo ser aplicada a fatos geradores pretéritos (2009/2010);
- b) a base de cálculo utilizada não foi a prevista pela lei complementar, ferindo o princípio da estrita legalidade;
- c) caso ultrapassados os itens anteriores, deve, ao menos, ser excluída a multa de 60% aplicada no auto, em razão do que dispõe o art. 106 do CTN, como efeito da aplicação retroativa da norma supostamente interpretativa.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 101 a 126 dos autos. Nas considerações iniciais esclarecem que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lides da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal. Dizem que é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Transcrevem o art. 155, § 2º, XII, “i” e o art. 146, III, “a” da Constituição Federal, além do art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96, afirmando que a referida lei complementar definiu que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria. 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 nós encontraremos 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.

Registram que as 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 da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior do que o devido.

Salientam que o defendant, em nenhum momento, contestou os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente PAF. Dizem que não procede a alegação de decadência e reproduzem decisões do CONSEF no sentido de que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributária deve ser analisado com base no art. 173, inciso I do CTN.

Transcrevem os arts. 107-A e 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB e dizem que 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. O imposto não recolhido foi lançado de ofício, e em relação aos valores cobrados neste Auto de Infração não houve o lançamento por homologação, por isso, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Ressaltam que no PAF A.I. 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emite parecer jurídico, datado de 13/01/2011, de lavra da Procuradora Maria José Sento-Sé afirmado que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB “prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.” Dizem que além disso, no caso de estorno de crédito fiscal, não se pode falar que foi feito o pagamento antecipado previsto nas decisões do STJ. Ou seja, no caso em tela, não se operou a decadência.

No mérito, reproduzem o conteúdo constante no corpo do Auto de Infração e frisam que o defendant se restringe a alegar a inaplicabilidade do precedente o STJ; a violação ao princípio da não-cumulatividade; contesta a Instrução Normativa 52/2013 e o conceito para a expressão “valor correspondente à entrada mais recente”, subtraindo-se os valores de ICMS, PIS e COFINS (*tributos recuperáveis*).

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.

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.

Dizem que em face do expedido, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 nos conduz inequivocamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros, tratadas no trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Ressaltam que o Estado da Bahia apenas editou uma Instrução Normativa (I.N. 52/2013) para esclarecer ou interpretar, com base ou fundamento nas normas contábeis, o que deve se compreender por valor correspondente à entrada mais recente. Entendem que está demonstrado ao longo da informação fiscal o acerto da autuação e pedem a procedência total do presente Auto de Infração.

VOTO

O autuado apresentou preliminar de decadência, alegando que nos casos de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, como é o caso do ICMS, o prazo para a constituição do crédito tributário extingue-se em 5 anos “a contar da ocorrência do fato gerador” (artigo 150, §4º do CTN). Como o presente Auto de Infração se refere a fatos imponíveis do período de janeiro/2009 até dezembro/2010, sendo lavrado em 24 de julho de 2014, o deficiente alega que o direito de o Fisco estadual lançar os créditos relativos às competências compreendidas entre Janeiro e Junho de 2009 já está decaído.

Observo que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, § 4º 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 2009 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2014. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 28/07/2014, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

O defensor alegou que antes de se adentrar propriamente ao mérito da presente autuação, há de se considerar a nulidade do presente auto, em razão da capituloção legal utilizada pelos autuantes. Disse que o presente auto de infração baseia-se nas disposições da Instrução Normativa nº 52/2013, e a fiscalização utiliza do art. 100 do CTN, para sustentar o cabimento da referida Instrução Normativa, como fundamento do auto de infração em voga, sob o argumento de que se trata de uma norma complementar da lei. Entende que mesmo quando uma instrução normativa de 2013 se constitui como uma norma complementar da lei tributária, tal circunstância não autoriza a sua aplicação retroativa para o período de 2009 e 2010, sendo inaplicável, no caso concreto. Ressaltou que os fatos geradores descritos no auto de infração datam de 2009 e 2010 e a Instrução Normativa 52 somente foi publicada em 18/10/2013, havendo uma evidente retroatividade no caso concreto, o que foi assumido, inclusive, no auto de infração.

Observo que embora a Instrução Normativa 52/2013 tenha sido indicada pelos autuantes no auto de infração, a matéria objeto do presente lançamento já foi debatida no âmbito deste Órgão Julgador, existindo o entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas operações de transferência interestadual oriundas dos estabelecimentos comerciais e atacadistas. Neste caso, entendo que não houve alteração no posicionamento da fiscalização e do CONSEF sobre a matéria em comento, não houve aplicação do princípio da retroatividade, conforme entendido pelo defensor, haja vista que antes da edição da referida Instrução Normativa já existia tal posicionamento, a exemplo do Acórdão CJF N° 0408-13/13.

Rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando qualquer 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, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade deste lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração trata de 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 de 2009 a dezembro de 2010.

Conforme a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS em decorrência de base de cálculo do referido imposto superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDs), com destino à filial localizada 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 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, 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. 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 nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 11 a 18 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.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o PIS, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo-se que a receita está relacionada ao faturamento da empresa, seja decorrente da venda de bens ou de prestação de serviços.

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.

Na informação fiscal, os autuantes informaram 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).

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 ressaltar, que a Instrução Normativa nº 52/2013, citada pelos autuantes e pelo defendant, estabelece 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.

Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Vale salientar que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível. Ou seja, durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatado cometimento de infração à legislação tributária efetua-se o lançamento do imposto mediante a lavratura do Auto de Infração, instaurando-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando o autuado apresenta defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário.

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 na LC 87/96 e na Lei 7.014/96.

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.

Em relação à multa indicada no Auto de Infração, saliento que a penalidade aplicada é legalmente prevista para a irregularidade apurada, estando conforme o previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, e 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.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0010/14-5, lavrado contra **LOJAS INSINUANTE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.948.852,07**, 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, 09 de dezembro de 2014

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA