

**A. I. Nº** - 206891.0022/14-3  
**AUTUADO** - LOJAS RIACHUELO 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

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0271-03/14

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

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 15/07/2014, refere-se à exigência de R\$723.335,14 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 erro na determinação da base de cálculo, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 48 a 122 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e apresenta preliminar de decadência, alegando que no momento da lavratura do Auto, o que ocorreu em 22/07/2014 (com intimação em 24/07/2014) a decadência já atingia os créditos relativos aos meses de Janeiro, Fevereiro, Março, Abril, Maio, Junho e Julho de 2009. Diz que nessa linha de raciocínio, os valores referentes às Notas Fiscais glosadas pelo Fisco Estadual de Janeiro a Julho de 2009, indiscutivelmente atingidas pela decadência, deverão ser excluídos liminarmente da presente autuação, independentemente dos argumentos no mérito que sejam debatidos posteriormente.

Comenta sobre a decadência, afirmando que é uma forma de extinção do crédito tributário; acarreta a perda do direito subjetivo do Fisco constituir o crédito tributário pelo ato jurídico denominado lançamento, em razão da inércia, ultrapassando o prazo legal para esta ação. Transcreve o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, e diz que o referido Código determina que haverá decadência no lançamento por homologação e a Fazenda Pública dispõe de 05 anos, a contar do estado de inadimplemento verificado. Após este prazo, verifica-se a decadência. Também cita o art. 142 do CTN, salientando que o ICMS é uma das espécies de imposto, onde o contribuinte antecipa o pagamento, ou seja, auxilia ostensivamente o Fisco na atividade de lançamento, cabendo à Fazenda Pública homologá-lo, privativamente, verificando se foi correto o recolhimento. Diz que a previsão contida no artigo 150, § 4º, do CTN aplica-se exclusivamente aos tributos “cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

Entende que não pode ser aplicado ao Auto de Infração o artigo 173, inciso I do CTN, porque este trata de prazo de decadência correspondente a uma situação de fato completamente distinta da

aqui analisada. Reproduz ensinamentos de Hugo de Brito Machado e afirma que, transcorrido o prazo do art. 150, § 4º do CTN, a decadência impede a exigência de qualquer quantia eventualmente não paga, considerando-se corretos a apuração feita pelo contribuinte (débitos e créditos) e o que eventualmente em face dela tiver sido pago, salvo se verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Também transcreve o art. 156, inciso V do CTN, afirmando que, tanto a Jurisprudência quanto a Doutrina são pacíficas em reconhecer o efeito de caducidade decorrente da decadência, no âmbito tributário. Diz que no caso em tela, o Fisco do Estado da Bahia não exerceu o direito dentro do prazo legal e, portanto, estão contaminados pela decadência os meses de Janeiro, Fevereiro, Março, Abril, Maio, Junho e Julho de 2009. Que os valores atingidos pela decadência deverão ser excluídos do presente auto de infração.

O defendente suscita nulidade do presente Auto de Infração, alegando que a infração imputada à Empresa Impugnante não merece subsistir pois a forma com a qual fora realizado não constitui documento hábil para comprovar qualquer infração ou afronta à legislação do Estado da Bahia. Informa que na fiscalização que originou este Auto de Infração o impugnante disponibilizou ao autuante os arquivos: Sintegra, Sped, e Notas Fiscais do Centro de Distribuição por amostragem. Comenta sobre o critério adotado pela Fiscalização na apuração do imposto exigido no presente lançamento, afirmando que os autuantes criaram uma metodologia completamente equivocada que não encontra amparo no art. 13, §4º da Lei Complementar 87/96.

Frisa que a Administração Pública deve observar determinados procedimentos formais a fim de cumprir os Princípios Constitucionais que garantam possibilidade de defesa ao Contribuinte e que, ao mesmo tempo, garantam lastro ao auto de infração, para que este seja documento líquido e certo. Que o Auto de Infração deverá ser exato e conter todas as informações que apontem a suposta infração, bem como deve permitir ampla defesa ao contribuinte autuado. Que ao utilizar método não previsto em lei para lavrar o auto de infração, o Fisco afrontou o Princípio da Verdade Material, o qual norteia o processo administrativo tributário.

Apresenta comentários sobre os Princípios da Verdade Material e Devido Processo Legal no processo administrativo, concluindo que o ato administrativo não pode sobrepor-se às leis Ordinária e Complementar do ICMS. Sobre o tema, reproduz ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e diz que a forma como a Autoridade Fazendária constitui a autuação (alteração da base de cálculo do ICMS através de expurgo de ICMS, PIS e COFINS) traz em seu bojo flagrante ilegalidade que atinge os requisitos essenciais do lançamento, tornando imprestável, ilíquido.

Afirma que o art. 142 do CTN traz os elementos essenciais que o ato administrativo de lançamento, deve preencher, para se reputar válido. Que não há na doutrina e jurisprudência dúvidas de que o Auto de Infração deve ser considerado “lançamento” e por isso, nele devem estar todos os requisitos indicados no art. 142 do CTN. Cita decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF reconhecendo que é nulo Auto de Infração sempre que se apoiar em base de cálculo equivocada conforme ementa que transcreveu. Diz que em razão da fragilidade do método utilizado para lavrar o auto de infração é possível concluir que o Auto de Infração é nulo.

O defendente afirma que o cerne do Auto de Infração consiste na base de cálculo que utilizou ao efetuar transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros. Que a fiscalização entendeu que o impugnante teria utilizado como base de cálculo nas operações interestaduais de transferência na aquisição de mercadorias de terceiros, valores superiores àqueles estabelecidos em *lei complementar, convênios* ou *protocolo*, uma vez que não expurgou o ICMS, o PIS e a COFINS do valor da mercadoria transferida.

Assegura que em nenhum momento alterou os valores utilizados para a base de cálculo e diz que a Autoridade Fiscal do Estado da Bahia, no presente Auto de Infração, cria um novo conceito para “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. A diferença apontada pela Autoridade Fiscal consiste na forma de calcular o ICMS (base de cálculo). Citou exemplos.

Entende que não há qualquer plausibilidade que em todas as operações de transferência seja retirado/expurgado o ICMS, PIS e 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. Salaria que realizou exatamente o que está disposto na Lei Complementar 87/96 no artigo 13, inciso I, do parágrafo 4º, ou seja, o impugnante efetuou transferências interestaduais utilizando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Elabora demonstração sobre a operação praticada pela empresa impugnante e alega que é descabida a exigência feita pela Fiscalização do Estado da Bahia no sentido de que o impugnante diminua a base de cálculo do ICMS na entrada e recomponha toda esta carga tributária na saída.

Sobre o enquadramento legal mencionado no Auto de Infração, apresenta o entendimento de que no RICMS/BAHIA 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. Entende que o presente Auto de Infração está respaldado em legislação na qual não há qualquer descrição de que a conduta do impugnante tenha sido equivocada!

O defendente informa que segue *ipsis literis*, o comando contido na Lei Complementar 87/96 que disciplina para o ICMS que a base de cálculo deverá ser calculada considerando o valor correspondente ao da entrada mais recente. Diz que é importante analisar o alcance do artigo 13, inciso I, parágrafo 4º da Lei Complementar 87/96 no que tange à base de cálculo do imposto e para tal, reproduz *ipsis literis* o comando legislativo.

Apresenta o entendimento de que a partir da leitura do comando acima mencionado, fica cristalino que a base de cálculo do imposto foi definida considerando-se a atividade de cada Contribuinte, ou seja, o Inciso I é aplicável ao comerciante; o Inciso II é aplicável ao industrial; e por fim, o Inciso III é aplicável ao produtor. Nessa linha de raciocínio, entende que não há que se punir a conduta sua porque atua no ramo do comércio varejista e, portanto, sua atividade subsume-se ao Inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, para o impugnante, a base de cálculo do imposto é o valor da última entrada.

Afirma que há sólidos argumentos jurídicos para desconstituir o lançamento realizado pelo Fisco da Bahia uma vez que praticou operação descrita em lei. Diz que no RICMS da Bahia não há qualquer menção a expurgo de ICMS, de PIS e COFINS, para o cômputo da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, e que verificou a legislação do Estado remetente (Rio Grande do Norte) para constatar qual é o procedimento correto e encontrou legislação, cujo comando determina que a base de cálculo para estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular corresponde ao valor da entrada mais recente, também sem qualquer menção à expurgo de ICMS, conforme texto que transcreveu.

Alega que o presente Auto de Infração não merece prosperar na medida em que não há na Lei Complementar, nem na legislação do Estado da Bahia e tampouco na Legislação do Estado do Rio Grande do Norte qualquer previsão de expurgo de ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo da última entrada. Que a operação que realizou consistiu em receber a mercadoria na Filial CD RN (Centro de Distribuição de Natal) e transferir tal mercadoria para a Filial Bahia e nesta operação ocorreu regularmente o pagamento do imposto devido.

Salaria que não obstante toda a legislação que citou para comprovar que não houve qualquer prática equivocada, e inconformado com a lavratura do Auto de Infração, o impugnante realizou consulta junto à Fiscodata para apurar qual seria a base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais e obteve resposta que reproduziu nas razões de defesa.

O impugnante traz à baila a Consulta 084/2014 respondida pela SEFAZ SC sobre o tema, reproduzindo ainda, o entendimento sobre a base de cálculo nas transferências entre

estabelecimentos do mesmo titular (entrada mais recente), por meio de Consulta feita ao Estado do Paraná. Frisa que em todas as consultas e em toda a legislação pesquisada, não encontrou nenhum comando que obrigue o defendente ao expurgo de ICMS, PIS e COFINS nas transferências interestaduais.

Conclui que o procedimento utilizado pela Autoridade Fiscal é arbitrário em razão da falta de liquidez e certeza da autuação por não possuir previsão legal, devendo ser considerado o Auto de Infração nulo, tornando-o, conseqüentemente, inexigível o crédito tributário dele decorrente.

O defendente comenta sobre as normas gerais do ICMS, cita o art. 155, II da Constituição Federal, dispositivos da Lei Complementar 87/96 e ensinamentos do Prof. Ives Gandra em seu Parecer, elaborado em Junho de 2013, denominado *“ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da federação. base de cálculo. Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 4º, i. conceito de valor da entrada mais recente”*.

Também transcreve lições do Jurista Paulo de Barros Carvalho quando afirmou que: *“a base de cálculo tem a função de medir a intensidade do núcleo do fato impositivo, que se consubstancia num comportamento de uma pessoa”*.

Afirma que o art. 13, I, da Lei Complementar 87/96 estabelece que, na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo é o valor da operação. Diz que o valor da operação implica em transferência jurídica da titularidade da mercadoria de um para outro sujeito, pois, nessas hipóteses, ela equivale ao preço, critério apto a mensurar o negócio jurídico celebrado, que representa o pressuposto de fato da incidência do ICMS, em toda a sua complexidade e dimensão econômica. Diz que o comando legislativo estabelece critérios específicos para cada situação na saída das mercadorias destinadas a estabelecimentos do mesmo titular localizado em outro Estado, considerando sempre a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, ou seja, pelo estabelecimento remetente.

Apresenta o entendimento de que o legislador utilizou os conceitos de “entrada mais recente”; “custo” e “preço” conforme a atividade e operação desempenhada e praticada do sujeito ativo da obrigação tributária. Que não é o caso de interpretar cada inciso, mas de aplicá-los conforme a legislação dispõe. Pergunta: se a legislação assim determina, e o Impugnante ao fazer suas transferências o faz desta forma, por que o Fisco do Estado da Bahia interpreta os incisos e a autua em razão da base de cálculo? Conclui que, certamente, tal autuação não merece prosperar.

Acrescenta que, o Agente Fiscal inovou ao lavrar esta autuação e precisou calcular o “custo de aquisição”, tomando como base a “entrada mais recente” e retirando deste valor o ICMS, PIS e a COFINS. A definição da base de cálculo do ICMS está na Constituição Federal e principalmente em Lei Complementar e não há plausibilidade do Agente Fiscal adotar procedimento que não encontra abrigo em nenhum destes comandos.

Reafirma que não há na legislação vigente determinação legal para expurgar o ICMS, o PIS e a COFINS da base de cálculo nas operações de transferências praticadas pela Impugnante e diz que alguns Estados determinam que nas transferências internas entre estabelecimentos da mesma Empresa o valor da transferência não pode ser inferior ao do custo.

Observa que a Lei Complementar 87/96 não determina em nenhum de seus dispositivos, qual é a definição “valor da entrada”, e que não há também no Estado da Bahia ou em legislações ordinárias, a definição do conceito do “valor da entrada”. 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.

Diz que não há outra conclusão senão afirmar que “o valor da entrada mais recente” utilizado pela Impugnante 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. Que o presente auto de infração não encontra guarida na legislação do ICMS e deverá ser anulado, cancelando-se o crédito dele decorrente.

O defendente reafirma que o crédito que lançou corresponde rigorosamente ao tributo incidente na etapa anterior de acordo com a legislação pertinente ( art. 155, §2º, inciso I da Carta Magna e art. 19 da Lei Complementar 87/1996), e que os argumentos do Fisco baiano não devem subsistir pois, através do Pacto Federativo, os Estados se comprometem a atuar de forma autônoma e mediante suas prerrogativas e competências atuar em favor da Federação. Que Pacto Federativo ou Federalismo Fiscal está definido na Constituição Federal nos artigos 145 e 162, nos quais, estão definidas as competências tributárias dos entes da Federação. Que o Estado da Bahia quebra o Pacto Federativo ao autuar o impugnante por almejar que este reduzisse a base de cálculo do ICMS recolhido para o Estado do Rio Grande do Norte.

O defendente informa que calcula a base do ICMS conforme determina o art. 69 do RICMS/RN e que a manutenção do auto de Infração é injusta e afronta o Federalismo Fiscal por isso, deverá ser julgado improcedente.

Quanto à Instrução Normativa 52/2013, entende que afronta a hierarquia das Normas, porque os atos do Poder Executivo não podem criar tributos ou aumentar tributos, e no Direito Tributário há limitações ao poder de tributar, bem como à vigência das normas em nosso ordenamento jurídico. Diz que a referida Instrução Normativa, nada mais é do que um ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pelo Chefe de Serviço ou Ministro de Estado a seus subordinados, dispondo normas disciplinares que deverão ser adotadas no funcionamento de serviço público.

Ressalta que as Instruções Normativas não podem criar tributos, e tampouco alterar a base de cálculo do ICMS e por isso a IN 52/2013 não pode respaldar auto de infração, pois constitui norma que já entrou em nosso ordenamento jurídico eivada de vícios. Diz que no caso em tela, o Fisco Baiano objetivou alterar a base de cálculo constante no RICMS/BA o qual não prevê o expurgo do ICMS, PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS e emitiu a IN 52/2013 para alterar a legislação vigente, possibilitando indevidamente este expurgo. Também entende que a referida IN 52/2013 não pode ter tal efeito alegando que, da forma como está, caracteriza flagrante afronta à Hierarquia das Leis e ao Princípio da Legalidade.

Comenta sobre o Princípio da Legalidade estampado no inciso II do art. 5º da Constituição Federal, com a classificação definição: “*Ninguém será obrigada a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei*” e diz que de nada valem regulamentos, portarias, resoluções ou quaisquer outros atos normativos que alterem tributos com o intuito de criar ônus para o Contribuinte. Neste sentido, cita ensinamentos do Jurista Hely Lopes Meirelles, o posicionamento da jurisprudência dos Tribunais Superiores e conclui que a IN 52/2013 emitida pelo Poder Executivo do Estado da Bahia está eivada de ilegalidade à medida que traz em seu bojo alteração na base de cálculo do ICMS.

Também comenta sobre o Princípio da Irretroatividade Tributária, afirmando que este Princípio existe para trazer segurança jurídica para o Contribuinte, que é sem dúvida, a parte mais fraca em razão ao Poder de tributar do Estado. Diz que o referido Princípio objetiva coibir arbitrariedades oriundas do Estado e reconhecer os direitos individuais garantidos, bem como trazer estabilidade nas relações sociais. Frisa que a Instrução Normativa nº 52/2013 afronta o conceito legal, a definição da base de cálculo do ICMS contido nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, e ainda que a Autoridade Fazendária alegue que a lei tributária quando interpretativa possa retroagir, este não é o caso da Instrução Normativa nº 52/2013 pois esta legislação é taxativa e não interpretativa.

Quanto às decisões utilizadas para respaldar o Auto de Infração, o defendente alega que a partir da análise dos julgados apontados pela Autoridade Fiscal restará comprovado que tais decisões

não se aplicam ao presente caso. Alega que o Acórdão JJF 1120-01/13 não pode ser utilizado ao caso em comento pois, nesta autuação, o Agente Fazendário atua por expurgo apenas do ICMS da base de cálculo, enquanto no auto objeto desta autuação, o Fiscal inova expurgando da base de cálculo do ICMS, o próprio ICMS + PIS + COFINS. Diz que o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 foi julgado favoravelmente ao impugnante em 1ª instância conforme comprova o acórdão proferido pela 1ªJJF 1120-01/13.

Salienta que a Autoridade Fiscal traz o julgado da empresa Nestlé, mas o caso da mencionada empresa não se subsume, em hipótese alguma, às operações praticadas pelo Impugnante à medida que na decisão foi relatado que a empresa Nestlé teria majorado o valor do custo de produção, bem como que o inciso aplicável a este caso é Inciso II do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar 87/96., por se tratar de atividade comercial.

Comenta sobre outra decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF que determina que *“deve ser aplicada à base de cálculo do art. 13, inciso I, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias”*. Diz que nesta decisão, a única vedação seria o aumento proposital da base de cálculo e não a utilização do valor da última entrada. Ou seja, tal decisão não pode embasar a lavratura do Auto de Infração em apreço.

Conclui que as decisões não podem ser utilizadas como paradigma às suas operações e que não há dúvidas de que os julgados trazidos pela Autoridade Fiscal não cumprem o papel de comprovar que o impugnante tenha praticado qualquer operação irregular e por isso, o Auto de Infração deve ser julgado nulo, tornando inexigível o crédito tributário.

O defendente também menciona o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 lavrado em razão de suposta infração similar, ou seja, estorno somente do ICMS nas transferências. Ressalta que o referido Auto de Infração foi julgado improcedente pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, conforme Acórdão JJF nº 0112-01/13) consoante Ementa que transcreveu. Afirma que não há qualquer regra e/ou legislação que obrigue o Impugnante ao expurgo do ICMS, do PIS e da COFINS para se aferir o valor da entrada mais recente. Diz que em oposição ao que entenderam as Autoridades Fazendárias nesta autuação, o Julgador no Acórdão JJF nº 0112-01/13 não disse que a “tese” dos Fiscais estaria correta caso retirassem do “custo de aquisição” o ICMS, o PIS e a COFINS. Muito pelo contrário, o Julgador refuta a tese da entrada mais recente,

Ressalta que no mencionado Auto de Infração nº 206891.0016/12-7, cuja decisão final fora desfavorável ao impugnante contém voto divergente proferido pela Julgadora Dra. Rosany Nunes de Mello Nascimento. Afirma que, não obstante o resultado final deste julgamento não tenha sido favorável ao Impugnante, o Voto Divergente demonstra que a autuação não é pacífica perante seu Conselho Fiscal Estadual.

O defendente também alega que o valor da multa aplicado ao Auto de Infração é totalmente abusivo e excessivo (60%). Diz que no caso em tela, a multa não revela a natureza punitiva, que lhe é peculiar, mas sim, a de verdadeiro tributo “disfarçado”, o que não se pode admitir, pois viola o princípio da proporcionalidade. Entende que no caso em apreço não há nem que se falar em Autuação na medida em que a Impugnante transferiu mercadorias adquiridas de terceiros utilizando como base de cálculo o valor da última entrada o que não configura qualquer ato ilegal perante nosso Ordenamento jurídico. Ainda que se pudesse falar em autuação, percentual aplicado a título de multa punitiva sobre o valor supostamente devido é totalmente absurdo, uma vez que deixou-se de ser levada em consideração a natureza tributária dessa multa e seu consequente aspecto de proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento.

Comenta sobre as limitações ao Poder de Tributar, citando o art. 150, inciso IV da Constituição Federal, e parágrafo 3º do art. 113, do CTN e diz que no Direito Tributário as multas somente deverão ser aplicadas quando houver dolo, fraude ou conluio, o que não houve no caso em tela. Diz que as multas devem ter proporção com o valor do tributo exigido, sob pena de violar o direito de propriedade, a capacidade contributiva e o princípio do não-confisco.

Nas conclusões o defendente reafirma que o presente Auto de Infração merece prosperar à medida que:

I) preliminarmente, ocorreu no caso em tela a Decadência do período de Janeiro a Julho de 2009, bem como a Nulidade em razão do método utilizado pela Fiscalização não encontrar guarida em nosso ordenamento jurídico;

II) procedimento utilizado pela. Autoridade Fiscal é totalmente arbitrário e não possui previsão legal, haja vista que nosso ordenamento jurídico prevê que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, é o valor da última entrada (entrada mais recente);

III) a IN 52/2013 por configurar ato do Executivo que cria tributo e não é sua função fazê-lo e cuja IN retroage para alcançar eventos pretéritos à sua existência afrontando o Princípio da Legalidade, caracterizando-se inconstitucional, não podendo ser aplicada ao Contribuinte, bem como as decisões constantes no Auto de Infração não se aplicam às operações praticadas pelo Impugnante e, portanto, não podem respaldar a autuação;

IV) houve flagrante efeito confiscatório ao ser aplicada Multa (60%) em patamares abusivos contra a Impugnante.

O defendente requerer sejam acolhidas as preliminares de Decadência e Nulidade, a fim de que o Auto de Infração seja anulado. Caso as preliminares não sejam acolhidas, seja julgada totalmente improcedente a autuação, em razão de não existir previsão legal para que seja realizado o estorno de ICMS, nem do PIS e nem da COFINS, da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

Caso não seja julgada procedente a impugnação, que seja reduzida a multa aplicada ao impugnante, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 130 a 155 dos autos. Nas considerações iniciais dizem 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 lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal - PAF 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. Nesta ordem trazem à colação a definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes.

Transcrevem o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal 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.

Dizem que não procede a alegação de decadência e 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. 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. Também afirmam que no caso de estorno de crédito fiscal, não se pode falar que foi feito o pagamento antecipado, previsto em decisões do STJ. Que no PAF 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emite parecer jurídico afirmando que deve ser obedecido a regra do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB. Concluem que 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 defendente 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.

Citam ensinamentos de Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleeiro, 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 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 (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.

Também afirmam que é legítima a cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a maior 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 de entrada e de apuração do ICMS, implicando subsequente pagamento a menos do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

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, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 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.

## 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 defendente alega que o direito de o Fisco estadual lançar os créditos relativos ao período anterior a 24 de julho 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 15/07/2014, 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 defendente também suscitou a nulidade da autuação, alegando que em razão da fragilidade do

método utilizado é possível concluir que o Auto de Infração é nulo. Afirmou que o procedimento utilizado pela Autoridade Fiscal é arbitrário em razão da falta de liquidez e certeza da autuação por não possuir previsão legal, devendo ser considerado o Auto de Infração nulo.

Não acato a alegação defensiva, considerando que a autuação foi efetuada tomando como referência a apuração dos valores do ICMS, conforme previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96. O levantamento fiscal foi efetuado com base nos dados fornecidos pelo autuado, foram elaborados demonstrativos discriminando os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 12 a 18 do PAF.

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.

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, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

Conforme a descrição dos fatos foi efetuado estorno de crédito de imposto 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 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. 12 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, § 7º, 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 (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 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.

O autuado apresentou o entendimento de que a Instrução Normativa nº 52/2013 afronta o conceito legal, a definição da base de cálculo do ICMS contido nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, e ainda que a Autoridade Fazendária alegue que a lei tributária quando interpretativa possa retroagir, este não é o caso da Instrução Normativa nº 52/2013 pois esta legislação é taxativa e não interpretativa.

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 conseqüente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido na LC 87/96 e Lei 7.014/96.

Constato 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 defendente também alega que o valor da multa aplicado ao Auto de Infração é totalmente abusivo e excessivo (60%). Diz que no caso em tela, a multa não revela a natureza punitiva, que lhe é peculiar, mas sim, a de verdadeiro tributo “disfarçado”, o que não se pode admitir, pois viola o princípio da proporcionalidade. Entende que no caso em apreço deve ser reduzida a multa aplicada, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.

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 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 7.629/99.

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.

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 **206891.0022/14-3**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor

total de **R\$723.335,14**, 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, 10 de dezembro de 2014

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA