

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0029/13-0  
**RECORRENTE** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0023-05/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 10/03/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0027-11/14

**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 prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos não cumulativos incidentes sobre as vendas não compõem o custo da mercadoria. Refeitos os cálculos pelo Fisco em razão do teor dos artigos 2º e 3º da Lei Federal nº 10.637/2002 e do artigo 3º, §17, da Lei Federal nº 10.833/2003, e em face das provas acostadas pelo contribuinte, restou reduzido o valor do débito tributário originalmente lançado. Acolhido, com base nos artigos 100, incisos II e III, e 106, inciso I, *in fine*, ambos do CTN, o pedido de exclusão da multa aplicada. Rejeitada a nulidade suscitada e não acolhida a preliminar de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 06/08/2013 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$310.357,18, acrescido da multa de 60%, em razão da 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, no período de janeiro/2008 a dezembro/2009.

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

Consta também, da descrição dos fatos no Auto de Infração (fl. 06) que a base de cálculo do ICMS foi em valor superior ao previsto no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, valor correspondente à entrada (no estoque) mais recente da mercadoria, ou o custo de aquisição das mesmas, para composição dos estoques; consta, ainda, que trata-se de operações de transferência interestadual, oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino a filial localizada na Bahia.

O Fisco acostou documentos às fls. 11 a 80.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 86 a 106. Acostou documentos às fls. 107 a 187.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 189 a 207 contestando as alegações do contribuinte e mantendo a autuação.

O contribuinte novamente pronunciou-se às fls. 211 a 219, alegando ter-se operado decadência em relação ao período de janeiro a julho/2008, discorrendo a respeito e citando que sua notificação acerca do lançamento de ofício ocorreu em 13/08/2013. Juntou, às fls. 220 a 231, cópias de DMAS - Declaração e Apuração Mensal do ICMS do estabelecimento autuado.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0023-05/14, às fls. 234 a 237. Em seu voto assim se expressa o ilustre Relator:

#### VOTO

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao legalmente estabelecida, em razão da base de cálculo utilizada na transferência interestadual entre filiais não corresponder à entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, conforme demonstrado às fls. 14 a 41 e média (fl. 11).*

*De início, no que diz respeito à arguição de decadência referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho do exercício de 2008, deixo de acolher tal pretensão com fundamento na previsão legal contida no próprio § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”, do que se fundamentou a legislação pertinente no Estado da Bahia, insita no § 1º do art. 28 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), para fixar o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário, nos termos previstos no art. 173, I, do CTN. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 06.08.2013, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos aludidos fatos geradores, cujo termo final seria em 31/12/2013.*

*Inerente à alegação de que o Estado da Bahia não tem competência para deliberar sobre a base de cálculo aplicada em operação ocorrida perante outro ente federativo, devendo limitar-se às operações ocorridas sob sua jurisdição, deve-se ressaltar que a exigência refere-se à apropriação de crédito indevido utilizado na filial localizada no Estado da Bahia, logo, sob a sua jurisdição.*

*No mérito, verifica-se que, da análise das peças processuais, as mercadorias consideradas no levantamento fiscal estão sujeitas ao regime normal de tributação e foi considerado o valor da operação de entrada mais recente, cuja diferença apurada na base de cálculo, que ensejou o estorno do crédito ora exigido, decorre da exclusão dos valores relativos de PIS, COFINS e ICMS, indevidamente mantido nos preços unitários das mercadorias, do que entende o defendente que os valores a eles correspondentes não devem ser excluídos da base de cálculo apurada.*

*Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte, não tendo o defendente apresentado, especificamente, qualquer erro numérico no levantamento fiscal.*

*A questão a ser decidida consiste em saber se o PIS, COFINS e ICMS integram às parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação.*

*O PIS, COFINS e ICMS são tributos não-cumulativos, logo, no caso das transferências não há que se falar tais valores como componentes da entrada mais recente da mercadorias, cujo valor pode ser comparado ao custo de aquisição pelo remetente, excluído dos valores recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS e COFINS, o que difere de custo de produção, como alega o defendente, este restrito à unidade fabril.*

*Há de se registrar que a interpretação literal da norma contida no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, a qual estipula que na saída de mercadoria industrializada por terceiros 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, sendo desconsiderada qualquer despesa do remetente ao destinatário, haja vista não configurar da composição do valor da entrada mais recente, como também qualquer despesa recuperável, conforme a seguir:*

*1º) O valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada da mercadoria no estoque*

*do remetente, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência para o destinatário localizado neste Estado.*

*2º) Na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.*

*3º) Na 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.*

*Em consequência, por razões óbvias, os valores recuperáveis não devem compor do valor da entrada mais recente da mercadoria. Assim, não visualizo nenhuma mácula ao lançamento, pois o método utilizado para encontrar o valor da entrada mais recente, tem amparo numa inteligência razoável da norma que dispõe sobre a base de cálculo nestes casos, cuja autuação tem como fundamento a ofensa ao regramento acima citado, tendo o Estado da Bahia suportado o crédito fiscal, considerado em parte indevido, diante da exacerbação da base de cálculo do imposto, cujo valor impositivo, no caso específico de transferência interestadual, é matéria reservada à Lei Complementar, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação, em homenagem e respeito ao pacto federativo firmado no art. 18 da Constituição Federal, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas aludidas operações de transferências, quando da apropriação dos créditos fiscais pelo estabelecimento adquirente estabelecido no Estado da Bahia, cujo limite deve respeitar as regras, em respeito ao próprio princípio da não cumulatividade do imposto, cujo indébito fiscal deve ser discutido no Estado de origem, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por "LEI COMPLEMENTAR", nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, "c", da Constituição Federal.*

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

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 252 a 282, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em apertada síntese, o Recorrente novamente argüi ter-se operado decadência de constituição do lançamento pela autoridade fiscal, aduzindo que a JJF citou norma estadual, mas dever-se-ia atentar para a Lei Complementar. Cita a Constituição da República, o Código Tributário Nacional, julgados do STF, do TJ/BA e do STJ, repete o argumento quanto a que *"(...) uma vez apurado e recolhido/compensado o ICMS pelo contribuinte, tributo este sujeito ao lançamento por homologação, as Autoridades Fiscais têm o prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, para verificar os fatos e, se necessário, corrigir o valor lançado, exigindo eventual diferença. Uma vez ultrapassado tal prazo sem que o crédito tenha sido lançado, a Fazenda Pública fica impedida de constituir o crédito tributário."*

Aduz que o crédito exigido pelo Fisco, referente ao período de janeiro a julho de 2008, encontrar-se-ia extinto, haja vista o transcurso do prazo para sua constituição. Que o lançamento tributário somente foi realizado por Auto de Infração do qual ele, Recorrente, foi notificado em 13/08/2013, após o transcurso do prazo legal, pelo que o crédito tributário teria sido homologado tacitamente. Salienta que o art. 150, § 4º, do CTN não estabelece qualquer condição, exceto o fato de se tratar de imposto sujeito ao lançamento por homologação, para que a contagem do prazo decadencial tenha início com a ocorrência do fato gerador. Que procedeu ao recolhimento do ICMS que entendia devido nos períodos objeto da autuação, após a compensação dos créditos então registrados, verificando-se a realização de pagamento, ainda que parcial.

Em seguida fala sobre a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular aduzindo que o Auto de Infração foi lavrado em razão de creditamento indevido do imposto, por ter entendido o Fisco que o estabelecimento havia calculado o crédito fiscal sobre base de cálculo majorada. Resume a Decisão da JJF quanto ao mérito.

O contribuinte passa a reprisar o texto da impugnação originária.

Alega que, com base na legislação e na jurisprudência administrativa, tem-se por incontroverso que no caso do estabelecimento comercial que adquire a mercadoria de terceiros e, posteriormente, realiza sua transferência para outro estabelecimento de sua titularidade, a base de

cálculo do ICMS a ser adotada deve ser o valor da operação de entrada mais recente.

Aduz que para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o conceito de “valor de entrada mais recente”, de que trata a legislação pertinente, não equivale ao conceito de “custo de aquisição” da mercadoria e, conseqüentemente, não se sujeita a reduções de tributos recuperáveis.

Que a pretensão da Fiscalização, convalidada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, de equiparar conceitos distintos, não tem amparo normativo, e seria *"manobra que deturpa as disposições da legislação pertinente, exclusivamente para fins arrecadatários."*

Afirma que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, tal como se discute no presente caso, encontra-se prevista no citado artigo 13, § 4º, incisos I a III, da LC nº 87/96, pelo que não caberia o entendimento do Fisco, convalidado pela JJF, no sentido de que “é o equivalente ao custo de aquisição”, não se devendo confundir, ou equiparar, como diz propor o trabalho fiscal, o conceito perpetrado pelo inciso I, do § 4º, do art. 13, da LC nº 87/96 (“valor correspondente à entrada mais recente”), com aquele previsto no inciso II, do mesmo dispositivo complementar (“custo da mercadoria produzida”). Aduz que este dispositivo prevê diferentes composições de bases de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. Que a Lei Complementar assim dispõe: (i) em relação às mercadorias adquiridas para revenda: valor relativo à entrada mais recente da mercadoria (caso em apreço); (ii) em relação às mercadorias industrializadas pelo estabelecimento remetente: custo da mercadoria produzida, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; e (iii) em relação às mercadorias não industrializadas (*in natura*): preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Que, assim, quando a mercadoria transferida tiver sido adquirida para fins de revenda, como ocorreu no presente caso, a base de cálculo da transferência deve ser o valor da entrada mais recente da mercadoria, e somente quando a mercadoria tenha sido industrializada pelo próprio estabelecimento remetente a base de cálculo deve ser o valor do custo de produção. Que isto ocorre porque se a mercadoria é produzida pelo estabelecimento remetente não há que se falar em “valor da entrada mais recente”, visto que não há entrada da própria mercadoria, mas, sim, dos insumos que, após o processo industrial, transformaram-se na mercadoria a ser transferida.

Cita Acórdãos deste Conselho sobre o tema. Aduz que com base na legislação e na jurisprudência administrativa citadas, ter-se-ia que no caso do estabelecimento comercial que adquire a mercadoria de terceiros e, posteriormente, realiza sua transferência para outro estabelecimento de sua titularidade, a base de cálculo do ICMS a ser adotada deveria ser o valor da operação de entrada mais recente, que identifica como sendo o valor constante da Nota Fiscal de entrada mais recente.

Aduz que uma vez demonstrado que nas transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiros, destinadas à revenda, a base de cálculo do ICMS é tida, incontroversamente, pelo valor de entrada mais recente da mercadoria, resta definir o que compõe esse valor. Que de acordo com os termos do Auto de Infração objeto da lide, e com o entendimento aplicado pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, a quantificação do “valor da entrada mais recente” da mercadoria deve ser feita com a exclusão dos supostos “tributos recuperáveis” (ex: ICMS, PIS e COFINS). Que, assim, foram equiparadas as materialidades correspondentes ao “valor da entrada mais recente”, com aquelas previstas ao “custo de aquisição”.

Que, porém, tal entendimento encontraria óbice na lógica jurídica, porque não se deve confundir, ou equiparar, conceito perpetrado pelo inciso I, do § 4º, do art. 13, da LC nº 87/96 (“valor correspondente à entrada mais recente”), com aquele previsto no inciso II do mesmo dispositivo (“custo da mercadoria produzida”). Que se trata de fatos jurídicos distintos.

Cita o Acórdão AC nº 70012738852 TJ/RS, 1ª Câmara Cível, julgado em 22/11/06, e Acórdão CJF nº

0079-11/13, acerca da diferença entre a base de cálculo “valor da entrada mais recente” da base de cálculo “custo”, abordando as hipóteses em que cada qual deve ser aplicada.

Afirma não existir dúvida quanto a que a base de cálculo - de que trata o inciso I, do art. 13, § 4º, da LC nº 87/96 - tida pelo “valor da entrada mais recente”, não se confunde com “custo de aquisição” da mercadoria, previsto no inciso II, daquele dispositivo complementar.

Cita disposições normativas de outros Estados da Federação para concluir seu entendimento de que a base de cálculo (“valor correspondente à entrada mais recente”) há de ser compreendida pelo valor total constante da nota fiscal de aquisição mais recente da mercadoria, sem exclusão dos valores de ICMS, PIS e COFINS, pois, segundo o apelante, trata-se do valor (do preço) da mercadoria constante da nota fiscal de aquisição, lançado, inclusive, para fins de registro da entrada da mercadoria nos livros fiscais. Reproduz jurisprudência administrativa dos Estados de São Paulo e Bahia.

Aduz que o objetivo do legislador foi o de anular o efeito da primeira operação da mercadoria pelo estabelecimento “A”, de modo que, ao final, tivesse o mesmo efeito tributário verificado se a mercadoria tivesse sido adquirida do fornecedor diretamente pelo estabelecimento “B”, de forma a evitar prejuízo ao Pacto Federativo. Afirma que adotou como base de cálculo nas transferências interestaduais valores que não superam o valor da entrada mais recente.

Salienta que parte das mercadorias, à época das operações de entrada junto aos estabelecimentos emitentes, estava sujeita à sistemática de substituição tributária para a apuração do ICMS, o que entende ensejaria o cancelamento do Auto de Infração, pois ao apurar a base de cálculo das operações de transferência, excluindo *“o ICMS, o PIS/COFINS referentes às operações de ENTRADAS nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas”*, o Fisco ter-se-ia olvidado quanto ao fato de que, diante da sujeição ao regime de substituição tributária do ICMS, esse imposto não poderia ser tratado como recuperável, de modo que o valor a ele correspondente não deve ser excluído da base de cálculo apurada.

O recorrente novamente aduz que se convalidado o conceito de “custo de aquisição” para definição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais em apreço, sejam devidamente vislumbrados os demais custos incorridos na incorporação e manutenção da mercadoria em estoque, que não somente o preço de aquisição, tais como *“custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços”*.

Assim, diante de tais considerações, entende demonstrada a insubsistência da exigência fiscal.

Alega incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre a base de cálculo aplicada em operação ocorrida perante outro Ente Federativo, devendo limitar-se às operações ocorridas sob sua jurisdição. Cita legislação, jurisprudência e pede a improcedência do Auto de Infração.

Conclui requerendo (i) a reforma do Acórdão recorrido, a fim de que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, em virtude da incompetência da Administração Fiscal do Estado da Bahia para fiscalizar e autuar operações não sujeitas a sua jurisdição, como ilegalmente ocorre no presente caso e, no mérito, para que seja cancelada a exigência na sua totalidade (imposto, multa e demais encargos); (ii) intimação da subscritora do Recurso, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares, no endereço constante no rodapé da petição, para todos os atos processuais, inclusive para realização de sustentação oral, quando do julgamento por este Conselho de Fazenda.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, emite Parecer às fls. 587 a 288/verso. Aduz que, preliminarmente, o recorrente suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2008. Que, no tocante a esta assertiva, não trepida em afirmar que a mesma é destituída de qualquer lógica jurídica, em razão de desconsiderar a interpretação sistemática da norma entalhada no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o disposto no art. 173, 1, do mesmo

“codex”. Que o artigo 173 do Código prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial.

Que na primeira (art. 173, 1), que se constitui na regra geral, o termo inicial do prazo é primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei nº 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e esta regra aplica-se às hipóteses de lançamento “de ofício” e “por declaração”. Que, quanto ao lançamento “por homologação”, há duas situações:

- a) o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido; neste caso, não há que falar-se em decadência, posto que o lançamento será, inapelavelmente, homologado, seja, expressamente, pela autoridade competente, seja, de forma tácita, caso o Fisco deixe transcorrer “*in albis*” o prazo quinquenal para a homologação expressa, contado da data de ocorrência do fato gerador;
- b) o sujeito não antecipou o pagamento, ou o fez a menor que o devido e, neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A Procuradora assinala que, nesta hipótese, o prazo decadencial aplica-se ao lançamento de ofício, que deve ser efetuado pela autoridade à vista da omissão (ou do pagamento a menor) do débito tributário pelo sujeito passivo.

Que, neste passo, o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, ou seja, que sem a antecipação do pagamento não há que se falar em lançamento por homologação e, por conseguinte, não há o que ser homologado.

Que assim entremostra-se fácil que o art. 150, *caput*, ao falar do momento em que ocorre o lançamento por homologação, que é quando a autoridade expressamente homologa a “atividade” do sujeito passivo, só autoriza a conclusão de que a “atividade assim exercida” é o pagamento antecipado.

Cita texto do jurista Luciano Amaro e assevera que a falta de pagamento do imposto, ou o imposto pago a menor, desloca o linde decadencial para as balizas descritas no art. 173, 1, do CTN e não do art. 150, 4º, do mesmo Código.

Afirma que é neste sentido que trafega a jurisprudência, citando:

*"A jurisprudência tanto do IRF da 4a. R, na esteira das decisões da 1 Turma do STJ, têm sido no sentido de que, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação (v.g., ICMS, IPI, IR, etc.), o prazo quinquenal de decadência (CTN, art. 173, 1) somente se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que expirou o prazo para a homologação expressa, pelo Fisco (CiN, art. 150, par. 4º.) (v. g., Resp 63.529-2/PR, STJ, 1a. T, u., 17.5.95, IOB 1-9023; Resp 63.308- SP, STJ, 1a. T, u., 4.12.95, IOB 1-723. )"*

Que, portanto, neste ponto não há como se aceder à tese recursal, em face do disposto no Código Tributário Nacional.

A Representante da PGE/PROFIS passa a expor que, da análise do Recurso quanto ao mérito, observa que as razões recursais são insuficientes para provocar modificação no julgamento proferido pela primeira instância administrativa, considerando que o recorrente não trouxe prova, nem argumentos jurídicos, capazes de promover a modificação do julgamento, com o qual ela, Procuradora, coaduna-se.

Que, de fato, os argumentos trazidos no Recurso Voluntário repetem aqueles já contidos na defesa, os quais foram criteriosa e devidamente analisados pela Junta de Julgamento Fiscal, mediante Decisão que, em seu sentir, não merece qualquer reparo.

Que o recorrente, em suma, aduz que a base de cálculo em voga há de ser compreendida pelo valor total constante da nota fiscal de aquisição mais recente da mercadoria, sem exclusão dos valores de ICMS, PIS e COFINS.

Que a base de cálculo do ICMS encontra-se prevista na Lei Complementar 87/96, com autorização expressa da Constituição da República. Que o artigo 146 da Constituição da República, vigente, determina que cabe à Lei Complementar estabelecer a base de cálculo do tributo.

Que, neste sentido, a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu expressamente a base de cálculo, nas operações de saídas interestaduais para estabelecimento de mesmo titular, nos seguintes termos:

*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.*

A Procuradora expõe que a questão a ser perquirida refere-se a quais parcelas compõem o *valor da entrada mais recente da mercadoria*, no caso em análise especificamente se o ICMS, o PIS e o COFINS integram, ou não, este valor.

Que a Decisão de primeira instância traz o posicionamento atual da Diretoria de Tributação/SEFAZ/BA sobre este tema, considerando para a formação da base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria excluindo-se da base de cálculo os tributos recuperáveis como o PIS e o COFINS.

Que, diante do exposto, opina pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

Na assentada do julgamento em segunda instância deste CONSEF o recorrente argumentou, dentre outros pontos, que na apuração da base de cálculo da operação de transferência das mercadorias a Fiscalização fez a exclusão dos valores relativos a PIS e COFINS nos preços unitários das mercadorias sem considerar as situações específicas da tributação, como estabelecido nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Concedido em mesa o prazo solicitado para tanto, o recorrente juntou Petição às fls. 294 a 309 na qual aduziu que na planilha que faz parte integrante do Auto de Infração, denominada “*DEM Apuração VEMR - Valor da Entrada Mais Recente - 2008 A 2009*”, os Autuantes, objetivando calcular os valores de PIS e COFINS que entenderam deveriam ter sido excluídos da base de cálculo das transferências, aplicaram, sem distinção, as respectivas alíquotas de 1,65% e 7,6% de PIS e de COFINS sobre o valor de todas as operações de aquisição por parte do estabelecimento de origem.

Que, contudo, “(...) *nem todos os produtos objeto da autuação ensejariam direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS calculados pelas alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, tendo em vista que a legislação aplicável determina creditamento por alíquotas diversas, a depender da mercadoria envolvida, ou, ainda, diferentes sistemáticas de recolhimento, que impactam no valor do crédito a ser recuperado. (...) Nos casos de aplicação da sistemática monofásica de incidência, isenção, suspensão, substituição tributária ou incidência de alíquota zero de PIS e COFINS, o crédito é vedado, nos termos do que dispõe, exemplificativamente, o art. 32, inciso 1, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, (...).*”

O contribuinte indicou as mercadorias que, entende, não integram a base de cálculo não cumulativa em razão de isenção, não alcançadas pela incidência da contribuição, ou sujeitas a alíquota zero, a exemplo de produtos:

- a) Tributação Monofásica: farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, autopeças, pneus novos de borracha, câmara de ar de borracha (Lei nº 10.865/04); bebidas (incluídas no art. 58 da Lei nº 11.727/08 e Lei nº 10.833/03);
- b) Mercadorias adquiridas de empresas instaladas na Zona Franca de Manaus, cujo crédito apropriado é de 1% do PIS e 4,6% do COFINS (Lei nº 12.507/11);

c) Produtos com alíquotas reduzido a zero: Leite, queijos, farinha de trigo, pré-mistura de pães (Leis nº 11.488/07; Lei nº 11.196/05; Lei nº 11.787/08.

O recorrente, tomando como base o demonstrativo elaborado pela fiscalização, na Petição apresentada elaborou demonstrativo exemplificativo, reproduzido a seguir, e indicação das situações de tributação - em arquivo em papel às fls. 314 a 998 (volumes I a III) e gravado em mídia que acosta à fl. 999 - aduzindo que de acordo com suas argumentações e demonstrativos não poderia ser excluído, da base de cálculo das transferências, o percentual do PIS e COFINS de 9,25%, com relação às receitas que não integram a base de cálculo da incidência não cumulativa destas contribuições:

Situação	Legislação	Exemplos de Produtos Autuados	Anexo
Tributação Monofásica de PIS/COFINS	Art. 1º, inciso I, "b", da Lei nº 10.147/00	Xampus, condicionadores, pós barba, hidratantes, kits de higiene, desodorantes, sabonetes, talcos, esmaltes, tintas para cabelo, absorventes	Demonstrativo Exemplificativo 1
Tributação Monofásica de PIS/COFINS	Art. 50, da Lei nº 10.833/03	Refrescos, xaropes, chás, pó para suco (tang)	Demonstrativo Exemplificativo 2
Tributação Monofásica de PIS/COFINS	Arts. 58-A e 58-B, da Lei nº 10.833/03	Sucos, bebidas energéticas, bebidas lácteas, achocolatados, chá, isotônicos, refrigerantes, espumantes, iogurtes	Demonstrativo Exemplificativo 3
Tributação Diferenciada de PIS/COFINS - Zona Franca de Manaus	incisos I e II, do § 5º e incisos I, II e III, do § 17, todos do Art. 1º, da Lei nº 10.833/03	Bicicleta, câmera digital, celular, aparelhos de dvd e cd player automotivos, home theater, televisão, dvd player, refrigeradores, freezer, fogão, impressora, cartucho, monitor, fone de ouvido/headset, mini system, caixa de som, mp3, mp4, mp5, chuveiro, resistência, estabilizador, pen drive	Exemplificativo 4
Tributação específica de ICMS - Redução de alíquota ou da Base de cálculo	Art. 39, RICMS/SP	Leite	Demonstrativo Exemplificativo 5
Tributação específica de ICMS - Substituição Tributária	Arts. 313-C, 313-E a G, do RICMS/SP; Decreto (PE) nº 35.677/2010	Aguardente, vodka, whisky, espumante, vinho, produtos de perfumaria, higiene pessoal e toucador, tintas para cabelo, materiais escolares (papeleria)	Demonstrativo Exemplificativo 6

Analísado o tema em sessão, esta 1ª CJF decidiu converter o processo em diligência à INFAZ de origem (fls. 1002 e 1003) para que os Autuantes refizessem os demonstrativos fiscais originais, excluindo os produtos com tributação monofásica do PIS e COFINS e os produtos não alcançados pela incidência de PIS e COFINS, ou com alíquota zero do PIS e COFINS; adequando o levantamento original utilizando o percentual de PIS e COFINS de 5,6% [4,6% + 1%], nas operações de aquisições originárias de estabelecimento remetente situado na Zona Franca de Manaus.

Em atendimento, os Autuantes pronunciaram-se às fls. 1007 e 1008 informando que o débito histórico de ICMS originalmente lançado de R\$310.357,18 restava reduzido para o valor histórico de R\$243.305,49, e pedindo o julgamento pela procedência parcial da autuação.

O Fisco acostou documentos e novos demonstrativos em papel às fls. 1009 a 1017, mídia CD à fl. 1018, cópia de correspondência eletrônica mantida com o autuado às fls. 1019 a 1035.

Cientificado e tendo recebido cópia da nova documentação anexada, conforme recibo às fls. 1036 e 1037, o contribuinte pronuncia-se às fls. 1039 a 1053, inicialmente relatando os fatos do processo, reprisando parte dos argumentos que já levantara e aduzindo que em razão da redução do quanto originalmente apurado, o que revelava equívocos no lançamento de ofício, a autuação deveria ser cancelada por nula, citando o artigo 142 do CTN.

Em seguida, discorre acerca da irretroatividade da Instrução Normativa nº 52/2013 expondo que à época dos fatos geradores objeto da exação, exercícios de 2008 e de 2009, o Fisco e este Contencioso interpretavam a legislação de forma diversa, na situação objeto da lide, portanto não era exigida a exclusão, da base de cálculo nas operações de transferência interestaduais, dos "tributos recuperáveis". Afirma que a Lei nº 7014/96, em consonância com a LC 87/96, também não previa tal exclusão. Expõe que o procedimento da empresa autuado obedecia à interpretação da legislação que era feita à época por este Conselho de Fazenda e pelo Fisco baiano. Cita



Acórdãos deste CONSEF.

Assevera que a interpretação da legislação no sentido da exclusão dos tributos recuperáveis modificou-se com a Instrução Normativa nº 52/2013, razão pela qual ele, recorrente, não pode sofrer a cobrança de tal débito lançado, ainda mais acrescido de pesada multa. Afirmar que as Instruções Normativas têm caráter meramente interpretativo, mas com a IN 52/2013 houve evidente alteração do próprio comando normativo. Cita votos divergentes externados em julgamento realizado nesta 1ª CJF, e no Acórdão CJF nº 0006-13/14.

Afirma ser descabida a aplicação de penalidade, vez que agiu em consonância com a legislação vigente à época e, sobretudo, com base nas orientações obtidas através do entendimento reiteradamente adotado por este CONSEF em seus julgamentos. Ressalta que a prática jurisprudencial desperta confiança legítima nos contribuintes, que adotam suas práticas com base nas decisões proferidas pelos órgãos de julgamento. Que, por esta razão, eventual alteração no entendimento acerca de determinada matéria não pode ser aplicada de forma retroativa, em detrimento do contribuinte que agiu de acordo com o entendimento então adotado, sob pena de manifesta afronta ao Princípio da Segurança Jurídica. Cita textos de juristas neste sentido, recorrendo a respeito.

Cita os artigos 100, parágrafo único, e 112, I, ambos do CTN, e Acórdão CJF nº 0172-12/11, que decidiu pelo afastamento de multa, em lide instaurada acerca de situação diversa.

Pede que, na remota hipótese de manutenção da exação, seja excluída a multa. Requer o cancelamento da autuação, arquivando-se o processo administrativo instaurado.

Cientificado do pronunciamento do contribuinte, à fl. 1056 o autuante informa ter efetivado a diligência, aduzindo nada restar a acrescentar.

Em sustentação oral na assentada de julgamento, a Advogada da empresa afirmou reiterar os termos do apelo recursal e da posterior manifestação do contribuinte nos autos, frisando a necessidade de exclusão da multa com base no artigo 100 do CTN.

O Representante da PGE/PROFIS presente à sessão de Julgamento, Procurador José Augusto Martins Júnior, pronunciou-se endossando os termos do Parecer técnico-jurídico exarado nos autos quanto ao demais mas, em relação à multa aplicada, opinando no sentido de sua exclusão, com base no artigo 106 do CTN.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração imputada.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício, quanto à arguição de ilegitimidade ativa do Estado da Bahia para efeito de exigir tributo nas operações objeto da lide observo que, tal como já dito na Decisão *a quo*, o estabelecimento autuado, que é o destinatário nas operações de circulação de mercadorias, localiza-se na Bahia, e o crédito fiscal indevidamente utilizado repercute no cálculo do ICMS devido pelo autuado a este Estado. Portanto, o Estado da Bahia é o sujeito ativo da relação tributária nas operações alvo da exação.

Quanto à tese defendida pelo contribuinte no sentido de que não se poderia dar provimento parcial a lide que verse sobre constituição de crédito tributário por lançamento de ofício, entendo que embora o Recorrente traga argumentos, estes não têm sustentação na legislação tributária e processual em vigor, tratando-se apenas de discussões doutrinárias sobre fato considerado, por alguns juristas, como controverso.

Ressalto que as retificações ocorreram na busca da verdade material levada a efeito em decorrência de documentação e argumentos trazidos aos autos pelo sujeito passivo

Assim verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, das contestações ao lançamento de ofício, que o contribuinte entendeu a imputação, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito por diversas vezes neste processo.

Não têm como prosperar e, por conseguinte, estão rejeitadas as alegações de nulidade suscitadas em grau de Recurso.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade, bem como negar a aplicabilidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Também preliminarmente, quanto à alegação de decadência do direito de constituição do crédito tributário via lançamento de ofício, referente ao período de janeiro a julho de 2008, alegando ainda, o contribuinte, que o lançamento tributário somente foi realizado por Auto de Infração do qual foi notificado em 13/08/2013, comungo do entendimento expressado na primeira instância de julgamento e no Parecer prolatado pela PGE/PROFIS nos autos deste processo, no sentido de não merecer apoio o apelo recursal.

Insta registrar que com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, publicada no DOE de 29 e 30/11/2014, efeitos a partir de sua publicação, foi revogado o §5º do artigo 107-B da Lei nº 3.956/81, Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB.

Todavia, trata-se de norma jurídica de natureza material e não procedimental, razão pela qual não se pode fazer retroagir sua aplicação para que surta efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária na redação anterior, então vigente.

O Auto de Infração em foco foi lavrado em 06/08/2013, quando ainda em vigor o mencionado §5º do artigo 107-B do COTEB, e por conseguinte em relação aos fatos geradores ocorridos em 2008 e em 2009 não havia ocorrido a decadência do direito de lançar.

Observe que os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, estabelecem:

*CTN:*

*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.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispunha, à data de lavratura do Auto de Infração:

art. 107-B.

*§ 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.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixava prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2008, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2014.

Por conseguinte não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 06/08/2013.

Outro aspecto levantando pelo sujeito passivo diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que na presente lide o sujeito passivo advoga no sentido de que o lançamento realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a cientificação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, nessa linha de raciocínio expondo que só após tal cientificação ao sujeito passivo é que o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário.

Contudo, equivoca-se o contribuinte.

Na realidade, o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato do Poder público, que figura como sujeito ativo da relação tributária.

Portanto, tendo o Estado o poder-dever de agir, e neste sentido o poder-dever de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.

A eficácia de tal ato administrativo, relativamente à cientificação ao sujeito passivo, diz respeito a contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado, e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

Mas a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente da cientificação ao contribuinte, que é outro, e necessariamente posterior, ato administrativo.

O contribuinte pode, e deve, declarar o imposto que calculou devido ao Estado mas este, na condição de sujeito ativo da relação jurídica, é aquele que tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Assim define o CTN em seu artigo 142:

CTN:

**Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*(destaques nossos)*

Portanto, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de cientificação ao contribuinte, pelo que não acolho a arguição recursal neste sentido.

Quanto à aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, observo que esta declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.” Assim, esta Súmula não se aplica ao ICMS.

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação a todo o exercício de 2008, período também objeto do lançamento fiscal.

Quanto ao mérito, trata-se de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, cingindo-se a discussão, em suma, à definição de alcance da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Determina a LC 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.*

Para o contribuinte, valor correspondente à entrada mais recente é o valor que consta no documento fiscal que recebe e com base no qual se credita. Para o Fisco, trata-se do custo da mercadoria adquirida, deste excluídas as parcelas dos tributos recuperáveis, descritos como ICMS, PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social).

O ICMS é um tributo não-cumulativo, conforme disposição constitucional expressa. Quando se trata de recolhimento antecipado, ou postergado, há a mesma compensação entre créditos fiscais e débitos tributários, podendo variar, conforme a operação, o elemento temporal de cada fato gerador de incidência do ICMS. O que pode ocorrer, em relação à compensação de créditos fiscais com débitos tributários, a depender da hipótese de incidência, é a previsão legislativa para a manutenção de créditos fiscais ainda que as saídas não sejam oneradas pela tributação, por exemplo, mas esta não é a situação em lide. Outrossim, observo que o contribuinte do ICMS apenas repassa ao erário, em cada operação tributável, o montante que lhe foi entregue pelo contribuinte de fato.

Quanto a PIS, tratando-se de empresa de direito privado, o PIS também é não-cumulativo, sendo esta uma forma de apuração da contribuição na qual a empresa debita-se sobre o faturamento e pode creditar-se sobre compras e algumas despesas. Para cálculo do PIS não-cumulativo a empresa poderá aproveitar, dentre outros, os créditos relativos a mercadorias adquiridas para revenda, o que é a situação em foco. Em relação à COFINS, com a incidência também não-cumulativa para o sujeito passivo, para o seu cálculo a empresa também poderá aproveitar os créditos relativos a mercadorias adquiridas para revenda.

Trata-se de situação em que o Direito Tributário socorre-se de normas contábeis, pela própria forma de movimentação financeira no que tange a montantes despendidos pelos contribuintes para as aquisições de mercadorias para revenda.

O tema é recorrente neste Conselho de Fazenda, inclusive nesta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, a exemplo do teor dos Acórdãos CJF nºs 0092-11/14 e 0138-11/14, em ambos tendo atuado como Relator o ilustre Conselheiro Eduardo Ramos de Santana.

Pela objetividade e acurada análise então realizada, permito-me transcrever trechos destes dois mencionados Acórdãos, com os quais coaduno-me integralmente, por tratarem exatamente da

mesma situação, em termos jurídicos e contábeis:

*“Acórdão CJF nº 0092-11/14:*

*VOTO*

*(...)*

*Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Norte, tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pela alíquota de 17%.*

*A fiscalização expurgou o ICMS relativo à aquisição e do resultado, dividiu pela alíquota interestadual e considerou como indevido a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação.*

*(...)*

*Pelo exposto a questão que se apresenta neste 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”.*

*Objetivando esclarecer quanto a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 52/13 na qual, no item 2, orienta que:*

*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.*

*Entendo que esta regra se coaduna 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, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:*

*(i) o do ICMS lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;*

*(ii) 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 levado ao conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.*

*Na situação em que a mercadoria é adquirida e em seguida transferida para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, pela lógica, o valor atribuído à mercadoria na operação de transferência deve corresponder ao da aquisição (o que ocorre nas operações internas), onde o débito neutraliza o crédito. Já na operação de aquisição nas operações interestaduais, o montante do crédito correspondente ao valor do imposto pago na operação antecedente (outro Estado) é compensado com o débito da operação subsequente (valor da aquisição + lucro).*

*Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, §4, I da LC 87/96 “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” deve ser o que efetivamente onerou a aquisição, visto que o valor do imposto pago na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar) que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.*

*(...)*

*A fiscalização acusa que no momento que a empresa adquiriu mercadorias em operações internas com alíquota de 17%, a base de cálculo a ser utilizada na operação de transferência deveria ser com o expurgo do ICMS e não o valor pago.*

*(...)*

*Concluo que, ao contrário do que foi fundamentado na Decisão da primeira instância, ao incluir o valor do*

*ICMS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Norte, relativo a aquisições feitas em estabelecimentos industriais localizados naquele Estado, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.*

*Assim sendo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, restabelecendo na sua totalidade o valor deste lançamento.”*

*"Acórdão CJF nº 0138-11/14.*

*(...)*

*No tocante a metodologia aplicada, com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, bem como, da mudança de critério da apuração da base de cálculo, observo que ao longo do tempo, ocorreram mudanças significativas de procedimentos adotados por parte dos contribuintes, praticando operações interestaduais com logísticas complexas, objetivando usufruir de benefícios fiscais instituídos pelas unidades da Federação, denominado “guerra fiscal”, que produzem reflexos negativos na regra matriz de partilha do ICMS. Convém fazer algumas considerações.*

*A própria Decisão proferida pelo STJ no REsp 1.109.298-RS/11, contempla essa mudança de comportamento, visto que o art. 13, §4, II da LC 87/96, estabelece que a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais é o custo de produção, assim entendido, o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento.*

*Entretanto, algumas indústrias passaram a fazerem transferência interna para um estabelecimento atacadista (ou Centro de distribuição), para em seguida fazer a transferência interestadual, o que deslocava a apuração da base de cálculo para o art. 13, §4, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.*

*Considerando que tal procedimento vai de encontro ao pacto federativo que assegura a partilha do ICMS entre o estado que produz a mercadoria e o estado em que ocorre o consumo, uma das Turmas do Superior de Justiça proferiu Decisão firmando entendimento de que as transferências originárias de Centro de Distribuição (CD), para efeito de constituição de base de cálculo de transferências, deve ser equiparada a operação originária do estabelecimento produtor, pertencente ao mesmo, ou seja, o disposto no art. 13, §4, II da LC 87/96.*

*Observo que no Recurso interposto, o sujeito passivo esclareceu que adquiriu mercadorias de fabricantes/industriais (...), etc) e citou como exemplo (fl. 428) como procede na apuração da base de cálculo, relativo a mercadorias adquiridas em estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo, que certamente não fabrica os produtos (apropriando crédito fiscal na aquisição de 7%) e transfere para o Estado da Bahia com alíquota de 12%. Isso, por si só, reflete um crédito no Estado da Bahia, com um volume de imposto superior ao da operação original (diferença de 7% para 12%).*

*Também, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa 52/13, orientando que:*

*2. 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 o seguinte:*

*2.1 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;*

*2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.*

*Dessa forma, mesmo que a citada IN tenha sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores, reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo da LC 87/96, servindo de orientação aos seus prepostos fiscais, de que para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.*

*Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que em parte foi transcrita pelos autuantes à fl. 322:*

*... Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após ressarcir do que havia*

*adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga [...].*

*Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, CONFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (i) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.*

*Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contido na Decisão da primeira instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo.  
(...)"*

Contudo, em que pese a procedência da ação fiscal quanto a parte das operações analisadas, ocorre que na situação objeto da presente lide, em relação a uma parcela das operações de circulação de mercadorias o contribuinte prova - conforme verificado pelos Autuantes em atendimento a solicitação de diligência decidida por esta Câmara - que deveriam ser excluídas do levantamento fiscal as operações com os produtos com tributação monofásica do PIS e COFINS, as operações com os produtos não alcançados pela incidência de PIS e COFINS, ou com alíquota zero do PIS e COFINS, e também prova que deveriam ser utilizados os percentual de PIS e COFINS de 5,6% [4,6% + 1%] nas operações de aquisições originárias de estabelecimento remetente situado na Zona Franca de Manaus.

Isto porque em relação a parte das operações o Fisco, ao apurar o valor lançado, havia originariamente utilizado as alíquotas de PIS e COFINS de, respectivamente, 1,75% e de 7,6%, sobre o valor de toda as operações de aquisição, por parte do estabelecimento de origem, mas conforme assinalou e demonstrou o contribuinte, a legislação aplicável a PIS e COFINS determina creditamento por alíquotas diversas, a depender da mercadoria envolvida, sistemáticas diversas de recolhimento, o que impacta no valor do crédito fiscal a ser utilizado pelo adquirente das mercadorias.

Assim, tratando-se de tributação monofásica, bem como de isenção, suspensão, substituição tributária ou uso de alíquota zero de PIS e COFINS, é vedado o crédito fiscal, nos termos do artigo 3º, I, da Lei Federal nº 10.637/2002 (*Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; (...):*

***Lei Federal nº 10.637/2002:***

***Art. 3º.*** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

***I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:***

***a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 )***

***b) no § 1º do art. 2º desta Lei;***

Também determina a mesma Lei nº Federal nº 10.637/2002, em seu artigo 2º, §1º, o uso de alíquotas diversas a depender do caso concreto ao qual aplique-se a hipótese de incidência:

***Lei Federal nº 10.637/2002:***

***Art. 2º.*** Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

***(...)***

***§ 1º.*** Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

***(...)***

***II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados;***

(...)

**IV** - no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei;

**V** - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI;

(...)

**VII** - no art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores, no caso de venda das embalagens nele previstas, destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja classificados nos códigos 22.01, 22.02 e 22.03, todos da TIPI; e

**VIII** - no art. 58-I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso de venda das bebidas mencionadas no art. 58-A da mesma Lei; ( Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 )

**IX** - no inciso II do art. 58-M da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso de venda das bebidas mencionadas no art. 58-A da mesma Lei, quando efetuada por pessoa jurídica optante pelo regime especial instituído pelo art. 58-J da mencionada Lei; ( Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 )

Em relação às aquisições oriundas da Zona Franca de Manaus, constato que o 3º, §17, da Lei Federal nº 10.833/2003 (altera a legislação federal que especifica) determinava o uso de alíquota diversa daquelas originalmente utilizadas pelo Fisco no lançamento de ofício, de 1,65% e de 7,6%, à época dos fatos objeto da exação, ou seja, exercícios de 2008 e de 2009, porquanto previa:

**Lei Federal nº 10.833/2003:**

**Art. 3º.** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

**§ 17.** Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 19/05/2006 )

Assim, fez-se necessária a correção dos cálculos originalmente realizados pelos autuantes, e desta retificação, com base nos documentos apresentados pelo contribuinte o Fisco reduziu o valor originariamente lançado de R\$310.357,18 para R\$243.305,49, conforme informação fiscal de fls. 1007 e 1008, e novos demonstrativos acostados pelo Fisco às fls. 1009 a 1018.

Assinalo que depois de retificados os cálculos pelo Fisco, cientificado da revisão fiscal o contribuinte não mais insurge-se especificamente contra os dados numéricos alcançados, embora volte a pronunciar-se nos autos com outras alegações contestatórias quanto ao lançamento de ofício.

Por conseguinte, quanto ao mérito, no que tange ao valor de imposto cobrado pelo Fisco a título de uso indevido de crédito fiscal nas transferências interestaduais, assiste razão parcial ao contribuinte.

No quanto pertinente às alegações iniciais do contribuinte acerca de desproporcionalidade e inconstitucionalidade da multa aplicada, sob o argumento de que teria efeito confiscatório, verifico que a multa indicada no Auto de Infração, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Porém o contribuinte, ao pronunciar-se sobre a revisão fiscal realizada por solicitação desta Câmara, pede a exclusão da multa aplicada, citando texto de jurista; artigos 100, parágrafo único, e 146, ambos do CTN; artigo 76 da Lei nº 4.502/64 e artigo 567 do Regulamento do IPI.

Da análise do quadro, convenço-me de que em relação à exclusão da multa assiste razão ao contribuinte, consoante teor do Parecer PGE/PROFIS exarado nos autos do processo julgado com o



recente Acórdão CJF nº 0012-11/15, desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em processo do qual fui a Relatora, Parecer técnico-jurídico este endossado pela Procuradora-Assistente da PGE/PROFIS, porque tem-se no presente processo situação que também enseja a aplicação dos artigos 100, II e III, e 106, I, *in fine*, ambos do CTN.

De fato o Fisco da Bahia, e este Conselho de Fazenda Estadual, vinham reiteradamente mantendo o posicionamento quanto a que PIS/COFINS/ICMS compunham a base de cálculo nas operações interestaduais de transferência, tanto originadas na Bahia, quando tendo como destinatários empresas aqui localizadas.

O procedimento fiscal antes adotado, os consequentes lançamentos de ofício realizados e julgados procedentes, e neste sentido o teor dessas Decisões neste contencioso, são fontes normativas, conforme o artigo 100, incisos II e III, do CTN.

Por conseguinte, a empresa, quando no período de janeiro/2008 a dezembro/2013, alvo da acusação fiscal, inexistindo ainda a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, na data de 18/10/2013, embora tenha agido em desconformidade com a legislação acerca da composição da base de cálculo, o fez antes de tornada pública a interpretação que Fisco e contencioso administrativo tributário estadual vieram a adotar já posteriormente aos fatos geradores objeto da exação, para efeito da composição da base de cálculo do ICMS em transferências interestaduais.

E uma vez que a mencionada Instrução Normativa 52/2013 tem caráter interpretativo, especificamente na lide agora em exame configura-se a situação prevista no artigo 106, I, *in fine*, do CTN, restando inaplicável penalidade ao ato do sujeito passivo. Assim entendo que em respeito ao Princípio da Segurança Jurídica, e em obediência aos artigos 100, II e III, e 106, I, *in fine*, ambos do CTN, deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor de R\$243.305,49 - valores discriminados no demonstrativo de débito de fl. 1009 dos autos deste processo - com os acréscimos legais, excluindo a multa indicada no Auto de Infração.

#### VOTO DIVERGENTE

Em que pese o brilhantismo do voto da relatora, divirjo do seu entendimento quanto à prejudicial de mérito sobre a decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.*

*ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

[...]

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

*"Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN" (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).*

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir transcrito:

*"A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais" (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).*

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas à Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

**"PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

**I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.** *As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.*

**II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.** *O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.[...]*

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

*"São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".*

A redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida

manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével. A verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada nos Tribunais Superiores.

Portanto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Veja-se que o CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, *in verbis*:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

*“Art. 150. (...)*

*§ 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado 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”.*

Ou seja, há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo *a quo* do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (lançamento de ofício).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaelis, homologar quer dizer “confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, até mesmo por ser discutível o chamado “lançamento por homologação”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “administrativa plenamente vinculada” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênica para transcrever:

*“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:*

a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;

b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;

c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

[...]

3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

*“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.*

(...)

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

(...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. . 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

Havendo recolhimento a menor do imposto ou utilização indevida de crédito fiscal, implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicada a para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos 5 anos antes da intimação do sujeito do passivo.

Frise-se que o crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

*AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.*

*1. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.*

2. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

3. *"A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.*

*A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...) (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).*

4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.

5. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF.

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.

2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.

3. *Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.*

4. Recurso especial não provido.

(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 530 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. AÇÃO DE COBRANÇA. SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE A DEMANDA. ACÓRDÃO QUE, POR MAIORIA, RECONHECEU A NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DETERMINOU A EXTINÇÃO DO FEITO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. EMBARGOS INFRINGENTES. CABIMENTO.

1. Malgrado o acórdão recorrido, com base no art. 267, VI, do CPC, reconheça a inexistência de "qualquer das condições da ação", porquanto o **"lançamento nulo e a falta da notificação acarretam a inexistência formal do crédito tributário"**, emite juízo de mérito sobre o título que supostamente legitima a cobrança da contribuição sindical. Assim, conclui-se que a hipótese amolda-se à regra prevista no art. 530 do CPC — acórdão por maioria, proferido em sede de apelação, que reformou a sentença de mérito —, razão pela qual é viável a apresentação de embargos infringentes.

Nesse sentido: REsp 855.148/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 9.10.2006.

2. Recurso especial provido.

(REsp 734.448/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04.12.2007, DJ 18.02.2008 p. 24)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL.

*PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO EM JORNAIS LOCAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 605 DA CLT. NECESSIDADE.*

*CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DO ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ. APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.*

[...]

**6. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.**

*7. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local; e (b) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.*

**8. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.**

*9. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.*

[...]

*(AgRg no Ag 922.099/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.06.2008, DJ 19.06.2008 p. 1)*

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir todos os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, contados da data da ciência do auto de infração.

Ademais, quanto ao mérito da infração, em que pese a fundamentação utilizada pela ilustre relatora, também discordo do seu entendimento, pois, considero que a apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o conceito de “valor de entrada mais recente”, de que trata o art. 13, § 4º, I a III, da LC nº 87/96, não equivale ao conceito de “custo de aquisição” da mercadoria e, conseqüentemente, não se sujeita a reduções de tributos recuperáveis.

Ressalte-se que a incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular é afastada pela jurisprudência pacífica dos Tribunais Pátrios, sedimentada em sede de Recurso Representativo de Controvérsia (recurso repetitivo), pelo Superior Tribunal de Justiça, e também pela Súmula nº 166 do mesmo Tribunal. Todavia, como o contribuinte admitiu a incidência do imposto quando realizou a transferência entre os seus estabelecimentos, discute-se na presente lide tão somente a base de cálculo do imposto que incidiu nessa transferência, para fins de utilização do crédito fiscal correspondente, pelo estabelecimento localizado no Estado da Bahia.

Veja-se o que dispõe o art. 13, § 4º, I a III, da LC 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.” (grifamos)**

Diante do quanto exposto no supracitado dispositivo legal, podemos concluir que: a) no pertinente às mercadorias adquiridas para revenda a base de cálculos nas transferências será o valor relativo à entrada mais recente da mercadoria; b) em relação às mercadorias industrializadas pelo estabelecimento remetente a base de cálculo será o custo da mercadoria produzida, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; e c) quanto às mercadorias não industrializadas a base de cálculo será o preço

corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

O caso em análise se refere a mercadorias transferidas para fins de revenda, logo a base de cálculo das transferências deve ser o valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido aquele efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, nele devendo estar incluído o ICMS, PIS e COFINS incidente naquela operação, ou seja, aplica-se o art. 13, §4º, I, da LC 87/96 e o art. 17, §7º, 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; (grifamos)

Note-se que as expressões “valor correspondente à entrada” e “preço de aquisição”, contidas nos textos legais, correspondem ao valor constante no documento fiscal, ou seja, o montante pago pelo adquirente, nele incluído o ICMS, PIS e COFINS incidentes na operação.

Em razão dos princípios constitucionais da estrita legalidade tributária e da tipicidade cerrada, a lei deve dispor sobre todos os elementos da hipótese de incidência tributária a ponto de não deixar nenhum campo aberto à valoração pessoal do aplicador da norma, e o fato gerador somente se realizará quando o fato real preencher todos os requisitos estabelecidos no suporte fático previsto de forma geral e abstrata na lei.

Diante disso, não se pode admitir espécie alguma de discricionariedade da administração pública quanto à interpretação e aplicação das normas de incidência tributária.

Analisando-se a Instrução Normativa nº 52/13, que foi expedida pela Superintendência de Administração Tributária com o suposto propósito de conferir interpretação ao artigo 13, §4º, I da LC 87/96, valendo-se de conceitos contábeis, observa-se que esta equiparou a expressão valor correspondente à entrada mais recente ao valor do custo da mercadoria em estoque, disciplinando que devem ser expurgados do preço constante da última nota fiscal de aquisição da mercadoria objeto de transferência, os valores correspondentes ao ICMS destacado no documento, bem assim o das contribuições sociais ao PIS e à COFINS, devidas pelos estabelecimentos remetentes.

Destarte, conclui-se que a referida Instrução Normativa nº 52/13 alterou completamente o conteúdo dos dispositivos legais supracitados.

A fundamentação que justificou a edição da Instrução Normativa nº 52/13 se utiliza de um julgado do STJ (REsp 1.109.298-RS) que analisou uma situação atípica e específica, uma autêntica exceção à regra, a qual não poderia, em hipótese alguma, ser utilizada para definir uma regra geral de base de cálculo que contraria o quanto disposto nos dispositivos legais supracitados.

Veja-se o que dispõe a fundamentação da Instrução Normativa nº 52/13:

*Considerando que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) (REsp 1.109.298-RS, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 26/04/2011, conforme DJe de 25/05/2011) determinou que o custo da mercadoria produzida deve ser o parâmetro para a definição da base de cálculo na transferência interestadual promovida pelo CD, ao alegar que a norma vigente (art. 13, §4, incisos I e II da Lei Complementar 87/96) visa evitar o conflito federativo e impedir que o contribuinte direcione o valor do tributo aos cofres públicos que melhor lhe convier, reconhecendo o direito do Estado de destino a não legitimar o crédito do imposto destacado em excesso nas transferências interestaduais de mercadorias, ao acatar o arbitramento utilizado no processo administrativo-fiscal que excluiu o plus valorativo da base de cálculo adotado por empresas, fundamentado no fato de o centro de distribuição não praticar atos de natureza mercantil e, por essa razão, a base de cálculo a ser utilizada deve ser aquela prevista para a saída do estabelecimento industrial (custo da mercadoria produzida).*

Agora, vejamos o quanto foi decidido pelo STJ no mencionado julgado:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 535 DO CPC. VÍCIO INEXISTENTE. PRETENSÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. DESCABIMENTO. ERRO DE JULGAMENTO. VIA INADEQUADA. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. ART. 13, § 4º, II, DA LC 87/1996. UNIDADE DE DISTRIBUIÇÃO. EXTENSÃO DA UNIDADE FABRIL. BASE**

*DE CÁLCULO. CUSTOS DE PRODUÇÃO. ARBITRAMENTO PELO FISCO. SÚMULA 7/STJ. CUSTOS DE PRODUÇÃO DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESCONSIDERAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE IMPUGNAÇÃO E DEBATE SOBRE A QUESTÃO NA ORIGEM. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. PREQUESTIONAMENTO PARA FINS DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INVIABILIDADE.*

*1. O acórdão embargado estabeleceu, ao julgar o Recurso Especial, que o Centro de Distribuição é mero prolongamento do parque industrial, concluindo que o ICMS nas operações interestaduais entre os estabelecimentos do mesmo titular - centro de distribuição (SP) e filial de vendas (RS) - deve ter por base de cálculo o custo da produção (art. 13, § 4º, II, da LC 87/1996), e não o valor de entrada, sendo este estipulado ordinariamente pela embargante em quantia igual ou superior ao preço final de venda (art. 13, § 4º, II, da LC 87/1996).*

*2. De acordo com o supracitado dispositivo, consideram-se custos de produção as despesas com "matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento".*

*3. Com base na premissa de que o centro de distribuição é mero prolongamento do parque industrial, a embargante alega que o arbitramento dos custos de produção das mercadorias realizado pela Fazenda Estadual não levou em conta as despesas ocorridas no centro de distribuição, e, por conseguinte, seriam nulos os autos de lançamento.*

*Alegação de Erro de Julgamento 4. O recurso de Embargos de Declaração não são via adequada para corrigir suposto erro de julgamento, ainda que demonstrado, não sendo possível atribuir eficácia infringente se ausentes omissão, obscuridade ou contradição (art. 535 do CPC). Nesse sentido: EDcl no AgRg nos EAg 1.118.017/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, Corte Especial, DJe 14/5/2012; EDcl no AgRg nos EAg 1.229.612/DF, Rel.*

*Ministro Castro Meira, Corte Especial, DJe 13/6/2012; e EDcl nos EDcl no MS 14.117/DF, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Terceira Seção, DJe 1º/8/2011.*

*Aplicação da Súmula 7/STJ 5. A decisão embargada assentou que, "em termos de arbitramento, o que não se permite na seara do recurso especial é apurar a adequação do valor fixado, por esbarrar no óbice previsto na Súmula 7/STJ".*

*6. A premissa estabelecida pela decisão ora embargada de que o centro de distribuição é extensão da fábrica não implica presunção absoluta de que sempre haverá custos de produção na unidade de distribuição, sendo indispensável provar que no citado estabelecimento houve despesas com "matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento" (art. 13, § 4º, II, LC 87/1996).*

*7. Com efeito, de acordo com o assentado pelo Tribunal a quo, não há como pressupor que o arbitramento realizado pela Administração tributária desconsiderou totalmente os custos de produção do centro de distribuição.*

*8. Além disso, os seguintes pressupostos fáticos foram firmados no acórdão da Corte estadual: a) os custos de produção foram corretamente examinados pela Fazenda estadual mediante arbitramento;*

*b) com relação à atribuição da base de cálculo pela Fazenda estadual e à verificação dos custos de produção, "cabia à autora, em Juízo, comprovar eventual equívoco do Fisco, mediante prova técnica, especialmente no que tange à apuração do valor, e não, como fez, quando consultada, limitar-se a pedir a juntada dos autos daquilo que juntado já estava" (fl. 1.179); c) a Administração tributária determinou por arbitramento que os valores das mercadorias constantes no livro registro de inventário equivaliam a 88% da base de cálculo (custo total de produção presumido).*

*9. Ainda que se levasse em conta a hipótese de consideração exclusiva dos custos de produção da unidade fabril, a ora embargante, como bem consignou a Corte a quo, não demonstrou ou produziu provas, nas instâncias ordinárias, dos custos de produção do estabelecimento distribuidor que teriam sido ignorados.*

*10. Assim, o atendimento da pretensão da embargante esbarra no óbice de admissibilidade da Súmula 7/STJ, já que demanda reexame de provas constantes nos autos para afastar as premissas fáticas estabelecidas no acórdão do Tribunal local.*

*Súmula 211/STJ e Falta de Prequestionamento*

*11. Acrescente-se à fundamentação do acórdão ora embargado que a embargante não provocou o debate nas instâncias ordinárias sobre a apuração do que considera correto em relação ao custo de produção das mercadorias, de forma a comprovar que não foram computadas, pelo acórdão da origem, tais espécies de despesas juntadas no centro de distribuição. É inviável o conhecimento do Recurso Especial quando a matéria ventilada não foi apreciada pelo Tribunal a quo, a despeito da oposição de Embargos de Declaração, haja vista a ausência do requisito do prequestionamento. Incide, na espécie, a Súmula 211/STJ.*

*12. Sob pena de invasão da competência do STF, descabe analisar questão constitucional (art. 1º, IV; 5º, LV; 145, § 1º, 150, II, § 2 e 170 da Constituição Federal) em Recurso Especial, mesmo que para viabilizar a*



*interposição de Recurso Extraordinário.*

*13. Embargos de Declaração rejeitados, com a devida vênia ao eminente relator, Ministro Castro Meira.*

*(EDcl nos EDcl no REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 06/11/2013)*

Destarte, há de se concluir que o precedente do STJ acima indicado não pode ser considerado como nova regra para determinação da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, observe-se que, no referido caso, ficou comprovado que “**o Centro de Distribuição é mero prolongamento do parque industrial**”, ou seja, uma situação específica e atípica, que não pode ser tomada como regra pelo Fisco a ponto de desnaturar o quanto prescrito no art. 13, § 4º da LC 87/96 e art. 17, §7º da Lei nº 7.014/96.

Não bastasse as ofensas à estrita legalidade tributária e à tipicidade cerrada, a funesta e malfada Instrução Normativa nº 52/13 ainda determinou que a mudança de interpretação do art. 13, § 4º da LC 87/96 e art. 17, §7º da Lei nº 7.014/96 fosse feita de forma retroativa, o que afeta ainda, por completo, a segurança jurídica.

Ora, até outubro de 2013 o Fisco baiano reconhecia que a incidência do ICMS sobre as transferências entre estabelecimentos do mesmo titular teria a sua base de cálculo de acordo com o art. 13, § 4º da LC 87/96 e o art. 17, §7º da Lei nº 7.014/96, repita-se: a) no pertinente às mercadorias adquiridas para revenda a base de cálculos nas transferências será o valor relativo à entrada mais recente da mercadoria; b) em relação às mercadorias industrializadas pelo estabelecimento remetente a base de cálculo será o custo da mercadoria produzida, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; e c) quanto às mercadorias não industrializadas a base de cálculo será o preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Assim, os contribuintes que admitissem a incidência do ICMS sobre as transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, calculavam o imposto com base nos supracitados dispositivos legais, o que era reconhecido pelo Fisco baiano e também por este Egrégio CONSEF, veja-se:

*ACÓRDÃO CJF Nº 0043-13/13*

*EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS, ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais dos produtos remetidos pelas filiais atacadistas, estabelecimento autônomo, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, quando oriundas de estabelecimento não fabricante, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96. Infração parcialmente subsistente, após adequação da exigência fiscal. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.*

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL*

*ACÓRDÃO CJF Nº 0342-11/14*

*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. Neste caso, deverá ser adotado, como base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96. Efetuada correção nos cálculos do imposto devido. Infração subsistente em parte. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Rejeitada prejudicial de decadência do crédito tributário referente ao período de janeiro a junho de 2008. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.*

Todavia, com a edição da funesta e malfada Instrução Normativa nº 52/13, o Fisco alterou completamente o quanto prescrito no art. 13, § 4º da LC 87/96 e no art. 17, §7º da Lei nº 7.014/96, e de forma **retroativa**, passou a determinar que o valor da entrada mais recente deveria ser obtido após a exclusão dos tributos recuperáveis, mudança de entendimento que afronta diretamente a segurança jurídica, veja-se:

*2. 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 o seguinte:*

*2.1 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;*

*2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.*

Diante de todo o exposto, considero completamente inconstitucionais e ilegais as determinações da Instrução Normativa nº 52/13 no sentido de excluir os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) do valor da entrada mais recente.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0029/13-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$243.305,49** e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Raisia Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS