

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0018/14-6
RECORRENTE - C&A MODAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0234-04/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 05/08/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0174-11/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, I, da LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I, da Lei nº 7.014/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Rejeitada a preliminar de decadência. Modificada a Decisão recorrida para acolher, 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. 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 22/07/2014 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$141.491,59, acrescido da multa de 60%, em razão de utilização indevida de crédito nas transferências interestaduais, com base de cálculo fixada, na Unidade Federada de origem, superior à definida na Lei Complementar nº 87/1996, fatos geradores ocorridos no período de janeiro/2009 a dezembro/2010.

O estabelecimento autuado localiza-se no Estado da Bahia.

Consta, na descrição dos fatos no Auto de Infração (fls. 03 a 06), dentre outros pontos, que trata-se de operações de transferência interestadual oriundas dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino a filial neste Estado, tendo sido o estorno de ICMS creditado a maior, com a subsequente apuração do imposto devido a menor do que o previsto em Lei.

Consta, também, que a LC 87/97, artigo 13, §4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente, e este valor é o equivalente ao custo de aquisição para incorporação ao estoque da empresa. Que por não se tratar de operação de venda, e sim de transferência, os tributos devem ser “neutralizados” e o princípio da não-cumulatividade deve ser obedecido. Que para tanto devem ser excluídos, da base de cálculo, os tributos recuperáveis, a exemplo de PIS, COFINS e ICMS, e acrescentados todos os demais encargos suportados até à entrada da mercadoria no estoque da empresa.

Consta ainda que o trabalho de auditoria foi realizado com base nos arquivos magnéticos do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA e/ou SPED fornecidos pelo contribuinte autuado, e que para encontrar o valor devido

de ICMS o Fisco, para compor o “Valor Correspondente à Entrada Mais Recente da mercadoria - VCEMR”, retirou os valores de ICMS, PIS e COFINS, da operação de contabilização da última entrada das mercadorias nos centros atacadistas localizados em Unidades Federadas, e então para a formação da base de cálculo das operações subsequentes de saídas incluiu o valor do ICMS referente às transferências para este Estado da Bahia, calculado aplicando a respectiva alíquota de origem, porque o ICMS integra a própria base de cálculo.

O Fisco acostou documentos às fls. 11 a 66.

À fl. 11 comprovante de entrega, ao sujeito passivo, de cópia dos documentos anexados ao Auto de Infração.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 69 a 84, dentre outros aspectos preliminarmente suscitando ter ocorrido decadência do direito de lançar o crédito tributário relativo ao período anterior a 28/07/2009, porque o Auto de Infração teria sido lavrado em “28/07/2014” [Auto de Infração lavrado em 22/07/2014, data da cientificação do contribuinte em 31/07/2014, dados de fls. 01 e 07 dos autos deste processo].

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 131 a 155 contestando as alegações defensivas e mantendo a imputação.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0234-04/14 às fls. 161 a 168. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

VOTO

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

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

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

Os extratos de pagamentos trazidos na defesa (fls. 85 a 91) são referentes aos valores que foram declarados e recolhidos pelo autuado, os quais não se confundem com os que estão sendo exigidos no presente lançamento tributário de ofício.

Considerando que os fatos tratados no Auto de Infração em epígrafe ocorreram durante os exercícios de 2009 e 2010, o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/14. Tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado em 22/07/14, a decadência arguida na defesa ainda não havia se consumado.

Indefiro a solicitação de perícia, ou mesmo de diligência, pois a matéria em análise não depende de conhecimento específico de técnicos, bem como os dados já existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. Efetivamente, os autuantes citaram Decisão do STJ no corpo do Auto de Infração, porém há que se observar que a autuação está fundamentada na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, I) e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 (art. 17, §7º, I) e não nas decisões judiciais e administrativas citadas pelos autuantes. Essas citações apenas visavam robustecer a ação fiscal, mas não eram o fundamento legal do lançamento de ofício. Dessa forma, mesmo que tais julgados não se apliquem ao caso em análise, como sustenta o autuado, esse fato não modifica o entendimento que vem prevalecendo neste Conselho de Fazenda.

A metodologia aplicada pelos autuantes está em conformidade com a legislação que foi empregada na apuração do imposto lançado (art. 13, §4º, I, da LC 87/96, art. 17, §7º, I, da Lei 7.014/96), dessa forma, não houve

afronta ao princípio da estrita legalidade tributária. Em conformidade com essa legislação, a Instrução Normativa 52/13 esclarece como a fiscalização deve aplicar essa legislação, portanto, essa Instrução Normativa não foi a fundamentação legal da autuação, bem como não inovou ou criou critérios para a apuração de base de cálculo do imposto. Em razão de seu caráter esclarecedor ou interpretativo, a IN 52/13 pode ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o art. 106, I, do CTN.

De acordo com a pormenorizada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram crédito fiscal de ICMS e tributos de outro Ente Federativo apropriado pelo autuado, em razão de a base de cálculo empregada nas transferências de produtos industrializados por terceiros para a filial baiana ser superior à prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96. Dessa forma, a questão a ser enfrentada no presente processo é a interpretação que deve ser dada à 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”.

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

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

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

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

Não vislumbro nos autos afronta ao princípio da não cumulatividade, pois os créditos fiscais a que o autuado fazia jus foram mantidos, glosando-se apenas os valores que ultrapassavam o previsto na legislação tributária.

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

Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado que: na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto.

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

Esse posicionamento adotado na ação fiscal em tela está em consonância com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois: a) o ICMS e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS) lançados na conta corrente fiscal para serem compensados em débitos de operações tributadas subsequentes; b) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição. Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será compensado com o imposto pago na aquisição.

Não obstante os abalizados argumentos trazidos na defesa, o estabelecimento remetente das mercadorias relacionadas na autuação, ao incluir os valores do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado de São Paulo, relativos a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais) gerou no estabelecimento do autuado, localizado no Estado da Bahia um crédito fiscal superior ao previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e, consequentemente, configura um crédito fiscal maior que o instituído em lei. Ressalto que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, conforme o exemplo citado a seguir:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0181-11/14

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

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

Quanto ao pedido para que as intimações sejam efetuadas em nome dos advogados que subscreveram a defesa, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações ao autuado acerca do processo sejam realizadas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF/99. Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 179 a 202, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em apertada síntese, o Recorrente volta a arguir ocorrência de decadência do direito de lançar o crédito fiscal relativo ao período anterior a 28/07/2009, citando o artigo 107-A, I, do COTEB; o §4º do artigo 150 do CTN; os artigos 103-A e 146 da Constituição da República; a Súmula Vinculante nº 08 do STF; o artigo 116-A, §3º, do RPAF/99; o REsp 973.733/SC e o AERESP nº 201100369851 do STJ, dentre outras Decisões da esfera judicial, discorrendo a respeito. Registra que não haverá novo julgamento pelo STF sobre a mesma matéria toda vez que um Estado, em ato inconstitucional, resolva alterar as regras sobre decadência por meio de lei ordinária. Afirmo ter havido recolhimento parcial do imposto.

Em seguida volta a tecer comentários acerca do texto do Auto de Infração e da Informação Fiscal, argumentando a inexistência de lei autorizativa da glosa de créditos realizada pela Fiscalização, afirmando ter havido manipulação do conceito de entrada mais recente.

Aduz, quanto ao texto do voto embaixador da Decisão de base, que ainda que a Decisão do Superior Tribunal de Justiça citada pelos autuantes (REsp nº 1.109.298/RS) não tenha sido fundamento legal do lançamento de ofício, ela foi usada como elemento para corroborar o entendimento que originou o Auto de Infração o que, entende, não se poderia admitir porque da leitura de tal Decisão judicial, que não transitou em julgado, resta claro que ela foi proferida em situação fática e jurídica absolutamente distinta da que é retratada neste processo administrativo.

Volta a afirmar que na situação analisada pelo STJ, o estabelecimento remetente era de natureza industrial e o Centro de Distribuição foi considerado seu prolongamento, o que caracterizou a transferência promovida não como a do inciso I (hipótese de atividade mercantil), mas a do inciso II do §4º do artigo 13 da LC 87/1996 (atividade industrial), em que a base de cálculo é “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”. Que, todavia, no caso ora analisado, o estabelecimento dele, Recorrente, localizado em SP, adquiriu as mercadorias de outras pessoas jurídicas (fornecedores), não podendo ser equiparada a um estabelecimento industrial, uma vez que apenas revende os produtos fabricados por seus fornecedores, não promovendo a transformação desses produtos, razão pela qual o entendimento manifestado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.109.298/RS não possui relação com o presente caso.

Assevera que considerando que a atividade do estabelecimento remetente é mercantil, a base de cálculo prevista na Lei Complementar é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, o que é defendido tanto por ele, Recorrente, quanto pela Fiscalização Estadual, nos termos do mencionado inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 e no referido

artigo 17, § 7º, I, da Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996.

Que o precedente do Superior Tribunal de Justiça não robustece a ação fiscal, pois não tem relação com o presente feito, e utilizar tal precedente do STJ como fundamento do Auto de Infração teria o intuito de confundir e desviar a atenção.

Que após fundamentar o Auto de Infração em precedente do STJ que não possui relação com o presente feito, a Fiscalização, supostamente amparada em atos administrativos e em Decisões do CONSEF sobre o assunto, teria manipulado o conceito de entrada mais recente, base de cálculo do ICMS no caso das transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Que, segundo a Fiscalização, quando o artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96 afirma que a base de cálculo nesses casos é *“o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*, estaria na verdade dizendo que tal base de cálculo deveria ter apenas *“uma CORRESPONDÊNCIA com o valor da entrada mais recente e essa correspondência nós encontraremos nas normas contábeis que definem como deve ser o valor do CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MERCADORIA QUE SERÁ INTEGRADA AO ESTOQUE DA EMPRESA para posterior TRANSFERÊNCIA para as filiais”*.

Aduz que a Fiscalização teria feito jogo de palavras com o referido artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, para justificar a alteração da base de cálculo do referido tributo, manipulando o termo *“correspondente à entrada mais recente”* para dizer que, na realidade, o intuito da lei é apenas que tal base de cálculo tenha uma correspondência com *“entrada mais recente”*. Que, a partir da construção desse raciocínio absurdo, a Fiscalização afirma que a base de cálculo *“entrada mais recente”* deveria ser entendida como *“custo de aquisição”*, o que, segundo as regras contábeis, permitiria a exclusão dos tributos recuperáveis do valor da transferência entre os estabelecimentos.

Que a JFJ corroborou tal entendimento, o que assevera ser inadmissível, afirmando ainda que tal previsão teria respaldo no item 2.1 da Instrução Normativa nº 52/2013, a qual teria um caráter meramente interpretativo, razão pela qual poderia ser aplicada a fatos pretéritos, nos termos do Código Tributário Nacional.

Que, contudo, ao contrário do afirmado pela Fiscalização e dito na Decisão recorrida, apesar de a Lei Complementar nº 87/1996 não estabelecer claramente no seu artigo 13, § 4º, I, um conceito específico para *“valor da entrada mais recente”*, o que também não ocorre na legislação ordinária deste Estado da Bahia, tal conceito não poderia ser interpretado de qualquer forma, por meio de manobras linguísticas e supostamente fundamentada em questões contábeis para justificar um hipotético creditamento indevido dele, Recorrente. O contribuinte discorre a respeito, citando textos da doutrina. Aduz ter havido violação do Princípio da Legalidade previsto no artigo 150, I, da Constituição da República.

Afirma que inclusive, se fosse seguir à risca o conceito de custo de aquisição, ainda que ele, Recorrente, tivesse que excluir os tributos recuperáveis, poderia também adicionar, ao valor de entrada mais recente, os custos de transporte, seguro, manuseio etc., pois tal norma assim regula. Que, contudo, assim não o fez, pois tal regra contábil não tem qualquer relação com o critério quantitativo do tributo. Que a Fiscalização apenas se prendera ao conceito de custo de aquisição regido pelas normas contábeis na parte que lhe conviria, em tentativa de manipular a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, o que não deve ser corroborado.

Assevera que, ademais, a alteração da base de cálculo *“entrada mais recente”* promovida pela Fiscalização também viola o disposto no artigo 146, III, a, da Constituição da República, pois somente lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Que a Constituição da República disciplina que o ICMS deve respeitar a não-cumulatividade o que, por sua vez, determina o aproveitamento do crédito do quanto pago na etapa anterior sobre os produtos adquiridos por um contribuinte, designando expressamente

algumas exceções, quais sejam, os casos em que há venda com isenção ou não-incidência (art. 155, §2º, II).

O contribuinte assevera que a Instrução Normativa nº 52/2013 extrapola os limites definidos pela Constituição e pela Lei Complementar nº 87/1996, ao determinar que devem ser excluídos da base de cálculo da operação os tributos recuperáveis, pois, ao assim proceder, impede que o contribuinte destinatário da mercadoria possa se creditar do valor total cobrado na etapa anterior, em total violação ao disposto no já citado artigo 155, § 2º, I, da Constituição da república (princípio da não-cumulatividade). Que se forem excluídos os valores dos “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS, Cofins), tal como determina a Fiscalização, o valor de ICMS a ser creditado pelo estabelecimento destinatário, no caso ele, Recorrente, será menor do que aquele pago pelo estabelecimento remetente. Afirma que os demais Estados da Federação seguiriam o mesmo entendimento dele, Recorrente, e da doutrina acerca do conceito de entrada mais recente, com exceção apenas do Estado da Bahia.

Discorre a respeito citando posicionamentos administrativos de outros Estados da Federação e afirma que se ele, Recorrente, adotar o entendimento do Estado da Bahia de entrada mais recente no sentido de excluir os tributos recuperáveis da base de cálculo, provavelmente será autuado em todos os demais Estados de origem por ter recolhido ICMS a menor em razão da alteração indevida da base de cálculo. Que terá que verificar o que é menos oneroso, ter seu crédito glosado indevidamente pelo Estado da Bahia nas operações interestaduais envolvendo este Estado, ou ser autuado no Estado de origem por ter excluído os tributos recuperáveis da base de cálculo do ICMS quando da transferência interestadual.

Em seguida o contribuinte insurge-se contra a multa aplicada, afirmando que embora inexista base legal para a manutenção da autuação, mas uma vez que a própria JF afirma que a Instrução Normativa seria 52/2013 seria Norma meramente Interpretativa, razão pela qual poderia ser aplicada a fatos pretéritos, nos termos do Código Tributário Nacional - ou seja, apesar de tal Instrução Normativa ser do ano de 2013, poderia ser aplicada aos fatos geradores de 2009 e 2010, objeto do presente feito - então caso este Conselho entenda que tal Instrução Normativa possui caráter interpretativo, o que ele, Recorrente, nega em razão dos argumentos que expôs, mas se mantida a Decisão *a quo* não restaria dúvidas acerca da necessidade de exclusão total da penalidade aplicada, nos termos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional.

O Recorrente expõe que tendo em vista o entendimento de que “*essa Instrução Normativa apenas esclarece o disposto na Lei Complementar 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96*” (fl. 07 da Decisão recorrida), não há dúvidas quanto a que ele, Recorrente, não pode ser penalizado por fatos ocorridos em 2009 e 2010, uma vez que a Instrução Normativa que “*interpretou*” os dispositivos da Lei Complementar 87/96 e Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 apenas foi publicada em 18 de outubro de 2013. Que se havia necessidade de interpretar, é porque havia dúvida, e nessa situação a empresa não pode ser apenada.

O contribuinte conclui requerendo que seja provido o Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

“(...)reformando-se a Decisão a quo recorrida para desconstituir o crédito tributário corporificado no Auto de Infração e Imposição de Multa nº 206891.0018/14-6, lavrado em 28 de julho de 2014, em razão do reconhecimento da decadência do crédito tributário referente ao período anterior a 28 de julho de 2009 (conforme Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal e entendimento consolidado do E. Superior Tribunal de Justiça sobre o tema), bem como em razão da comprovação da ilegalidade da glosa de créditos de ICMS realizada pela Fiscalização Estadual, uma vez que a Instrução Normativa nº 52/2013 não possui caráter interpretativo, tendo em vista que alterou, de forma indevida, os limites definidos pela Constituição e pela Lei Complementar nº 87/1996, ao determinar que devem ser excluídos da base de cálculo da operação os tributos recuperáveis.

1. **Subsidiariamente**, caso entenda-se que a Instrução Normativa nº 52/2013 não inovou no mundo jurídico, apenas interpretando dispositivos obscuros da Lei Complementar nº 87/1996 e Lei Estadual nº 7.014/1996, o que se admite apenas em hipótese, requer o cancelamento da multa de 60% aplicada pela Fiscalização Estadual, nos termos expressos do artigo 106, I do Código Tributário Nacional.

2. Requer, ainda, que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do patrono do recorrente, FRANCISCO NOGUEIRA DE LIMA NETO, OAB/SP nº 143.480, com domicílio

profissional na Av. Paulista, 1842 - Ed. Cetenco Plaza, Torre Norte, 2º andar, CEP 01210-923, São Paulo/SP, principalmente no que diz respeito ao julgamento do presente Recurso Voluntário, de modo a possibilitar a apresentação de Memoriais, bem como a realização sustentação oral na sessão de julgamento, sob pena de nulidade.”

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, emite Parecer às fls. 207 a 211 aduzindo, quanto à alegação de decadência, que o recorrente suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 28 de julho de 2009. 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, I, do mesmo “*codex*”. Que o art. 173 do Código prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial.

Que na primeira (art. 173, I), que se constitui na regra geral, o termo inicial do prazo é 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. Que esta regra se aplica 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; que, 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); que, neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o 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.

Que se deve atentar, contudo, para que, aqui, o prazo decadencial se aplica ao lançamento de ofício que deve ser efetuado pela autoridade, à vista da omissão (ou do pagamento a menor) do 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 fácil se entremostra 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. Afirma que a falta de pagamento do imposto, ou o imposto pago a menor, desloca o linde decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do mesmo Código.

Assevera que é neste sentido que trafega a jurisprudência, cita Decisão da esfera judicial, e afirma que quanto a este ponto não há como se aceder à tese recursal, em face do disposto no Código Tributário Nacional.

A Representante da PGE/PROFIS descreve a imputação do lançamento de ofício, cita os artigos 13, §4º, I, da LC 87/96, o artigo 17, §7º, da Lei nº 7014/96, e artigos 146, e 155, §2º, XII, “i”, ambos da Constituição da República, e aduz que a questão cinge-se a saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente, em especial se PIS e COFINS integram este valor. Que estes são tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Comenta o posicionamento prevalecente no âmbito desta SEFAZ, discorre acerca da Instrução Normativa nº 52/2013, asseverando que o direito à apropriação do crédito fiscal nas operações de transferência deve ser compreendido em sua acepção mais restrita. Afirma que a multa indicada no Auto de Infração tem previsão legal.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Em sustentação oral na assentada de julgamento, o Advogado Gabriel Alves Baccarini, em nome da empresa, reiterou em todos os termos o apelo recursal. Ressaltou que houve pagamento parcial do débito tributário, e aduziu ter ocorrido a decadência do direito de realizar o lançamento de ofício, aplicando-se à situação o artigo 150, §4º, do CTN. Falou sobre a Súmula Vinculante nº 08 do STF, criticou o embasamento da Decisão de base no artigo 107 do COTEB, diante da jurisprudência da esfera judicial, que citou. Traçou distinções entre prescrição e decadência.

Discorreu sobre o conceito de entrada mais recente. Assinalou que Decisão judicial não transitada em julgado foi citada no Auto de Infração, mas que as Decisões judiciais sobre decadência não são consideradas por este Contencioso.

Afirmou que a Instrução Normativa nº 52/2013 fere o princípio da legalidade, discorrendo a respeito e pedindo a exclusão a multa se este Conselho de Fazenda entende que esta Instrução Normativa é interpretativa.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância.

Preliminarmente 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.

Ainda preliminarmente, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação a parte do exercício de 2009, pontuo que o Auto de Infração foi lavrado em 22/07/2014 (fl. 01 os autos deste processo), e não em 28/07/2014. Observo que à época do lançamento de ofício os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, já estabeleciam:

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 na redação em vigor até 30/11/2014:

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 arguida 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 2009, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2015.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/PROFIS no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 22/07/2014.

Outro aspecto diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que na análise da presente lide argumentou-se 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-se 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, *data venia*, entendo ser esta uma visão equivocada.

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.

Por conseguinte, 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 ao questionamento acerca da 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, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão CJF nº 0130-11/11:

“VOTO

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:

(...)

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma 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. Eis o texto da referida Súmula: “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.”

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

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 22/07/2014, quando ainda em vigor o mencionado §5º do artigo 107-B do COTEB, e por conseguinte em relação aos fatos geradores ocorridos em 2009 não havia ocorrido a decadência do direito de lançar.

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído todo o exercício de 2009.

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, com ou sem substituição tributária, 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, 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

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª JF em razão de ter desonerado totalmente a exigência fiscal que acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em “lei complementar, convênios ou protocolo”.

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.

Tomando como exemplo o modelo apresentado na defesa (fl. 192):

A empresa adquiriu no Estado (RGN) produto industrializado pelo valor de R\$100,00, submetido à alíquota de 17%. Creditou-se de R\$17,00 e transferiu a mercadoria para filial localizado no Estado da Bahia pelo mesmo valor de R\$100,00 que aplicado alíquota de 12% resultou em débito de R\$12,00, valor que foi creditado na filial deste Estado;

A fiscalização entende que a base de cálculo da transferência deveria ser de R\$83,00, ou seja, o valor da aquisição com o expurgo do ICMS da base de cálculo, que integrado à sua própria base de cálculo (R\$83/0,88) pela alíquota de 12%, resulta em valor de R\$94,32, que aplicado alíquota de 12% resulta em ICMS de R\$11,32;

Neste modelo hipotético, a fiscalização acusou como crédito indevido o valor de R\$0,68 que corresponde à diferença entre R\$12,00 e R\$11,32.

Esta situação hipotética aplica-se ao demonstrativo elaborado pela fiscalização a exemplo do produto Calça AKNCA59 (11 unidades a R\$13,90 = R\$152,90). Do valor unitário de R\$13,90 foi expurgado o ICMS a 17% (R\$2,36) resultando em valor unitário de R\$11,54 que multiplicado por 11 unidades resulta em valor de R\$126,94 que dividido por 0,88 (integração a 12%) resulta em base de cálculo de R\$144,25. Este valor foi deduzido da base de cálculo utilizada na nota fiscal de transferência de R\$152,90, o que resultou em valor de R\$8,65 x 12%, sendo exigido a título de crédito indevido o valor de R\$1,04 (vide fl. 11, com indicação da NF 744391/transferência e NF 479515/aquisição, que foram juntadas às fls. 101 a 178).

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:

VOTO

(...)

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.

Observe 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.

(...)

(destaques no original)

No quanto pertinente à multa indicada no Auto de Infração, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, esses 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 pede a exclusão da multa aplicada, lastreando o apelo no artigo 106, I, *in fine*, do CTN.

E da análise do quadro convenço-me de que em relação à exclusão da multa assiste razão ao contribuinte, porque tem-se no presente processo situação que 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/2009 a dezembro/2010, 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 nº 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 deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, mantendo a exigência do imposto com os acréscimos legais, porém excluindo a multa indicada no Auto de Infração.

Quanto ao pedido do sujeito passivo para que suas intimações sejam realizadas no endereço que indica em sua peça recursal, inexistente óbice a seu atendimento pela repartição fazendária competente, desde que respeitado o previsto no artigo 108 do RPAF/99.

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao Provimento do Recurso Voluntário)

Divirjo do entendimento firmado pela i. Relatora com relação à decadência arguida no Recurso Voluntário.

O instituto da decadência visa regular a perda de um direito devido ao decurso do tempo. Na verdade, podemos dizer que seu objetivo precípuo é a manutenção da segurança jurídica, na medida em que impõe ao credor um prazo para que ele exerça o seu direito, determinando que o seu direito não é eterno e não pode se sobrepor ao do devedor que ficaria constantemente ameaçado como no caso do direito tributário, uma possível e indefinida constituição do crédito.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

Parágrafo 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”.

“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”.

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

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).

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se 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 a 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.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”. (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a 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.

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

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

De acordo com o CTN pode-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.

Neste contexto, considero que a revogação do art. 107-A, I do COTEB demonstrou que tal norma nunca foi adequada para a regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia, servindo apenas para alinhar a legislação estadual com o CTN.

Na análise do caso em tela, observo que o crédito tributário constituído através do Auto de Infração refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 22/07/2014, com cientificação do contribuinte em 31/07/2014, por onde emprego o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

Isso porque, por haver a realização do procedimento de compensação do valor recolhido anteriormente e pagamento do saldo remanescente do ICMS pelo Sujeito Passivo, o lançamento suplementar realizado pelo Fisco deve obedecer o prazo de cinco anos contados do pagamento do imposto, nos termos do referido artigo.

Nessa hipótese específica de existência do crédito advindo da operação anterior em que o contribuinte se creditou do valor pago e efetuou o pagamento do valor restante, o Superior Tribunal de Justiça confirmou o entendimento pela aplicação da contagem do prazo decadencial na forma do artigo 150, §4º, do CTN, inclusive em sede de Recurso repetitivo:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO.

1. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte constitui o crédito, mas efetua pagamento parcial, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador. Aplica-se exclusivamente o art. 150, § 4º, do CTN, sem a possibilidade de cumulação com o art. 173, I, do mesmo diploma (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC).

2. In casu, os fatos geradores dizem respeito a dezembro de 1994, e a constituição do crédito pelo Fisco ocorreu apenas em 31 de março de 2000, após o transcurso do prazo quinquenal.

3. Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 218090 CE 2012/0171795-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 04/10/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/10/2012)

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar, em parte, a Decisão recorrida, acolhendo a decadência do período de janeiro à junho de 2009.

Vencida quanto à prejudicial de decadência, passo a análise do mérito.

O aspecto controvertido da infração, gira em torno da exegese dos artigos 17, §7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no artigo 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

No entender do autuante, que foi ratificado pelos membros integrantes da 4ª JF, os valores objeto de lançamento foram apurados com base em critérios não autorizados pela Lei.

Já o Recorrente, sustenta que, nos termos da Lei Complementar, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mesma mercadoria, assim entendido aquele efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, nele devendo estar incluso o ICMS, PIS e COFINS incidente naquela operação.

A JF, adotando o entendimento externado pelo Superintendente da Administração Tributária através da Instrução Normativa nº 52/13 e valendo-se de conceitos contábeis de custo das mercadorias em estoque, valida os critérios adotados pela fiscalização, para fins de determinação da base de cálculo das operações de transferência, consistentes no expurgo do valor correspondente ao ICMS, PIS e COFINS incidentes na operação interna de aquisição originária do centro distribuidor (17%) e consequente *gross up* da mesma base de cálculo para fins de inclusão do valor correspondente ao ICMS, PIS e COFINS incidente na operação de transferência interestadual (12%).

No meu sentir, assiste razão ao Recorrente.

Nos termos prescritos pela nossa Carta Magna, cabe à Lei Complementar definir os tributos e suas espécies, e em relação aos impostos nela discriminados, os respectivos, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Dúvida não há de que o ICMS está incluso no rol dos impostos discriminados no texto constitucional, pelo que também não é controverso que só a Lei Complementar poderá dispor sobre a base de cálculo a ser utilizada nas diversas hipóteses em que se verifica a incidência do referido imposto.

No presente caso, a Lei Complementar 87/96, cumprindo o quanto determinado pela Constituição, estabeleceu, de forma expressa, que nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, *in verbis*:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§4 – 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; (grifos meus)

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.

A Lei n.º 7.014/96, seguindo o comando normativo que lhe é hierarquicamente superior, assim dispõe:

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; (grifos meus).

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, o que se verifica no presente caso é uma divergência de interpretação acerca do conteúdo da norma. Em outras palavras, o que se deve entender da expressão “valor da entrada mais recente”.

A meu ver, o vocábulo valor da entrada contido no texto da norma conduz o interprete à única e necessária conclusão, vale dizer: a base de cálculo a ser considerada nas operações de transferência realizadas entre estabelecimentos de titularidade de um mesmo contribuinte deve corresponder ao valor constante no documento fiscal que acobertou a entrada imediatamente

anterior à referida saída por transferência da mercadoria. E este valor corresponde ao montante pago pelo adquirente, nele incluído o ICMS, PIS e COFINS incidentes na operação.

Esta conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do §7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que elege como a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o preço de aquisição daquela, o qual, como cediço, contempla o valor do ICMS, PIS e COFINS incidentes na operação.

Ademais, admitir que a discricionariedade da administração pública quanto à interpretação das normas que tem o dever de aplicar em razão do exercício de sua atividade vinculada, possa ensejar na alteração do conteúdo destas ampliando-o, conforme fez o Superintendente da Administração Tributária ao editar a Instrução Normativa nº 52/13, entra em rota de colisão com os princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários da segurança jurídica. O que não se pode conceber em qualquer hipótese.

Assim, entendo que o Auto de Infração não pode prosperar, uma vez que pautada em interpretação extensiva e, por conseguinte, desautorizada pelo ordenamento pátrio, da norma legal que lhe dá supedâneo.

Ante ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

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 206891.0018/14-6, lavrado contra C & A MODAS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$141.491,59**, e dos acréscimos legais.

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

VOTOS DIVERGENTE – Conselheiros(as): Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de junho de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS