

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0024/14-6  
**RECORRENTE** - LOJAS RIACHUELO S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0006-03/15  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 18/08/2015

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0226-12/15

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência. Excluída, de ofício, a multa aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Versam os autos de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão epígrafe cuja resolução é pela Procedência do lançamento de ofício lavrado em 15/07/2014 para exigir ICMS no valor de R\$402.126,65 acrescido da multa de 60%, por imputar a utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de abril de 2009 a dezembro de 2010.

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

Às fls. 51 a 124 consta impugnação seguida da informação fiscal às fls. 132 a 157 dos autos, tendo, adiante, sido proferida pelo órgão julgador de base deste CONSEF decisão dirimindo o contencioso na esteira do voto condutor assim exarado, *verbis* :

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

*Observo que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:*

*Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

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

gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Vale salientar, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:

**Art. 28.** Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.

**§ 1º** Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.

**Art. 107-B.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

**§ 5º** Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2009 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2014. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 28/07/2014, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

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

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

Rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

Conforme a descrição dos fatos foi efetuado estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96 – valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

**I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;**

**II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;**

**III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.**

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. O levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 11 a 18 do PAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:

**Art. 17. A base de cálculo do imposto é:**

(...)

§ 7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

**I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou**

**II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.**

A questão a ser decidida consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação. Se o PIS e a COFINS integram esse valor.

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

O PIS e a COFINS são tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.

Na informação fiscal, os autuantes informaram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Vale ressaltar, que a Instrução Normativa nº 52/2013, citada pelos autuantes e pelo defendente, estabelece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

Na referida Instrução Normativa consta a orientação de que “na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.

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

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

*Ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o consequente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, § 7º, I, da LC 87/96.*

*Constatou que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal.*

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

*Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.*

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

Em sede recursal, o sujeito passivo retoma a sua defesa, às fls. 185/253, desta feita, argüindo, em suma, o seguinte :

- i. Tempestividade do apelo e direito de sustentação oral;
- ii. Síntese fática e do teor da decisão recorrida;
- iii. Decadência de parte do crédito exigido pela Fazenda Estadual. Ressalta que o Auto de Infração foi lavrado em relação ao período compreendido entre 01/2009 e 12/2010, e no momento da lavratura do Auto, o que ocorreu em 15.07.2014 (com intimação em 24/07/2014) a decadência já atingia os créditos relativos aos meses de Janeiro, Fevereiro, Março, Abril, Maio, Junho e Julho de 2009.

Nessa linha de raciocínio, afirma que os valores referentes às Notas Fiscais glosadas pelo Fisco Estadual de Janeiro a Julho de 2009, foram atingidas pela decadência, devendo ser excluídas liminarmente da presente autuação, independentemente dos argumentos no mérito que sejam debatidos posteriormente.

Comenta sobre a decadência no Direito Tributário, transcrevendo o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN e diz que o prazo estabelecido na legislação serve para o ente tributante (seja União, Estado, Município ou Distrito Federal) homologar o lançamento e cobrar eventuais diferenças de tributo. Caso o ente tributante não o faça, extingue-se o próprio crédito fiscal e decorrido o prazo (05 anos), não pode mais inscrever o contribuinte em dívida ativa, e por consequência, não deve recusar a emissão de certidão negativa de débito.

Também comenta que o ICMS é uma das espécies de imposto, onde o contribuinte antecipa o pagamento, ou seja, auxilia ostensivamente o Fisco na atividade de lançamento, cabendo à Fazenda Pública homologá-lo, privativamente, verificando se foi correto o recolhimento. Diz que a previsão contida no artigo 150, § 4º, do CTN aplica-se exclusivamente aos tributos “*cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*”. Entende que não pode ser aplicado ao Auto de Infração o artigo 173, inciso I do CTN, porque este trata de prazo de decadência correspondente a uma situação de fato

completamente distinta da aqui analisada.

Sobre o tema, reproduz ensinamentos de Hugo de Brito Machado. Afirma que o comando do inciso V, do artigo 156, também do CTN, é claro e de aplicação direta, e que a Jurisprudência e a Doutrina são pacíficas em reconhecer o efeito de caducidade decorrente da decadência, no âmbito tributário. Apresenta o entendimento de que, apesar de o Fisco alegar, quanto ao prazo decadencial, que créditos tributários estão inseridos no art. 173 do CTN e o pagamento de imposto está inciso no art. 150, §4º do CTN, a infração aqui guerreada tem como objeto a base de cálculo do tributo, então o escopo é o pagamento do imposto e consequentemente, o artigo aplicável será o art. 150, §4º do CTN. Que no caso em tela, o Fisco do Estado da Bahia não exerceu o direito dentro do prazo legal e, portanto, estão contaminados pela decadência os meses de Janeiro, Fevereiro, Março, Abril, Maio, Junho e Julho de 2009, conforme quadro que elaborou.

- iv. Nulidade . Diz que embora conste no acórdão recorrido o método utilizado pelo Fisco é legalmente previsto, não está, ou seja, não tem amparo legal no art. 13,§ 4º, da LC 87/96 (VEMR – valor da entrada mais recente), motivo pelo qual o Auto de Infração deve ser julgado nulo.
- v. No mérito, invoca o art. 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96 e diz que ao utilizar método não previsto em lei para lavrar o auto de infração, o Fisco afrontou o Princípio da Verdade Material, o qual norteia o processo administrativo tributário.

Comenta sobre o referido Princípio da Verdade Material e diz que esse princípio em conjunto com o Princípio da Oficialidade determinam que a autoridade fazendária deve tomar decisões com base em fatos reais, os quais obrigam o Fisco a considerar todos os dados e informações vinculadas à matéria tratada. Quanto ao Princípio do Devido Processo Legal no processo administrativo cita o art. 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal e afirma que tal Princípio engloba uma série de normas ou princípios constitucionais que asseguram ao Contribuinte o direito de ação e o direito de defesa, ou seja, asseguram a ampla defesa, contraditório, juiz natural, publicidade dos atos processuais, duração razoável do processo, motivação das decisões, tratamento paritário conferido às partes envolvidas no processo etc. Sobre o tema reproduz ensinamentos do Prof. Paulo de Barros Carvalho e o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Afirma que não há na Doutrina e Jurisprudência dúvidas de que o Auto de Infração deve ser considerado “lançamento” e por isso, nele devem estar todos os requisitos indicados no art. 142 do CTN. Que a ausência de um destes elementos ou a divergência com a verdade material contamina o ato administrativo e o torna ilíquido, passível de anulação. Cita o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Diz que em razão da fragilidade do método utilizado para lavrar o auto de infração é possível concluir que o lançamento é nulo. Por isso, o auto de infração deverá ser liminarmente anulado, cancelando-se o crédito tributário dele decorrente.

Alega que o cerne do Auto de Infração consiste na base de cálculo que utilizou ao efetuar transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros. Diz que a presente autuação encontra guarida na suposta base de cálculo superior àquela prevista na legislação contida no inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96. Que a Autoridade Fiscal do Estado da Bahia, no presente Auto de Infração, cria um novo conceito para “valor da entrada” ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o “valor da mercadoria” subtraindo-se o ICMS, o PIS e a COFINS, conceito este que não pode prosperar.

Salienta que a diferença apontada pela Autoridade Fiscal consiste na forma de calcular o ICMS (base de cálculo) conforme exemplos que citou.

Entende que não há qualquer plausibilidade que em todas as operações de transferência seja retirado/expurgado o ICMS, PIS e COFINS da mercadoria, uma vez que o valor da entrada corresponde ao valor pago pela mercadoria e indubitavelmente, estes tributos compõem o valor da mercadoria.

Salienta que realizou exatamente o que está disposto na Lei Complementar nº 87/96 no artigo 13,

inciso I, do parágrafo 4º, ou seja, efetuou transferências interestaduais utilizando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Diz que é descabida a exigência feita pela Fiscalização do Estado da Bahia no sentido de que o impugnante diminua a base de cálculo do ICMS na entrada e recomponha toda esta carga tributária na saída. Que a Autoridade Fazendária menciona no Auto de Infração como enquadramento legal o artigo 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VIII e 124 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que transcreveu.

Ressalta que no RICMS/BA não há qualquer menção à transferência de mercadorias utilizando o valor da entrada mais recente com obrigação de retirar o ICMS, PIS e COFINS desta base de cálculo, ou seja, não há qualquer menção ao expurgo dos tributos do valor da última entrada. Entende que, dessa forma, o presente Auto de Infração está respaldado em legislação na qual não há qualquer descrição de que a sua conduta tenha sido equivocada.

Menciona a Lei Complementar nº 87/96 que disciplina para o ICMS que a base de cálculo deverá ser calculada considerando o valor correspondente ao da entrada mais recente. Reproduz o artigo 13, inciso I, parágrafo 4º da Lei Complementar nº 87/96 e diz que, a partir da leitura do referido comando, fica cristalino que a base de cálculo do imposto foi definida considerando-se a atividade de cada Contribuinte, ou seja, o Inciso I é aplicável ao comerciante; o Inciso II é aplicável ao industrial; e por fim, o Inciso III é aplicável ao produtor.

Afirma que no RICMS da Bahia não há qualquer menção a expurgo de ICMS, de PIS e COFINS, para o cômputo da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, e que verificou a legislação do Estado remetente (Rio Grande do Norte) para constatar qual é o procedimento correto e encontrou legislação, cujo comando determina que a base de cálculo para estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular corresponde ao valor da entrada mais recente, também sem qualquer menção à expurgo de ICMS, conforme art. 69 do RICMS-RN, que reproduziu.

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

Informa que não obstante toda a legislação trazida para comprovar a alegação de que não houve qualquer prática equivocada, e inconformado com a lavratura do Auto de Infração, o defensor realizou consulta junto à FISCODATA para apurar qual seria a base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais e obteve a resposta que reproduziu nas razões de defesa, com a conclusão de que “*Em pesquisa a legislação do ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo a ser adotada para fins de transferência de mercadorias, é o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, ou o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, em se tratando de operações internas, observando o que consta no parágrafo 7º do art. 17 da Lei nº 7014/96*”.

Alude à Consulta nº 084/2014 respondida pela SEFAZ/SC sobre o tema e reproduzindo, ainda, resposta à consulta sobre a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular (entrada mais recente), feita ao Estado do Paraná.

Afirma que em todas as consultas e em toda a legislação pesquisada, não encontrou nenhum comando que obrigue ao expurgo de ICMS, PIS e COFINS nas transferências interestaduais. Que o procedimento utilizado pela Autoridade Fiscal é arbitrário em razão da falta de liquidez e certeza da autuação por não possuir previsão legal, devendo ser considerado o Auto de Infração nulo, tornando inexigível o crédito tributário dele decorrente.

Prossegue alegando que, não obstante no tópico anterior tenha trazido, argumentos legais para refutar a presente autuação, no item a seguir, irá demonstrar a aplicabilidade da legislação às operações que praticou. Comenta que a Lei Complementar nº 87/1996 estabelece as normas gerais

do ICMS, imposto de competência estadual previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal. Que a definição do objeto do ICMS contida no art. 155 da Constituição Federal engloba múltiplas situações as quais estão previstas na Lei Complementar nº 87/96.

Ressalta que sobre a circulação de mercadorias, a legislação deverá regular as operações mercantis as quais abrangem desde a produção do bem até a sua venda (entrega ao consumidor final). Nesse sentido, cita ensinamentos do Prof. Ives Gandra em seu Parecer, elaborado em Junho de 2013, denominado “*ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da federação*”. Também reproduz o posicionamento do jurista Paulo de Barros Carvalho e diz que o art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal determina que cabe à Lei Complementar definir a base de cálculo.

Diz que o legislador utilizou os conceitos de “entrada mais recente”; “custo” e “preço” conforme a atividade e operação desempenhada e praticada do sujeito ativo da obrigação tributária, e não é o caso de interpretar cada inciso, mas de aplicá-los conforme a legislação dispõe. Se a legislação assim determina, e ao fazer suas transferências o faz desta forma, indaga por que o Fisco do Estado da Bahia interpreta a legislação e lhe autua em razão da base de cálculo.

Entende que a Fiscalização inovou ao lavrar esta autuação que precisou calcular o “custo de aquisição”, tomando como base a “entrada mais recente” e retirando deste valor o ICMS, PIS e a COFINS. Que não há na legislação vigente determinação legal para expurgar o ICMS, o PIS e a COFINS da base de cálculo nas operações de transferências praticadas pelo impugnante. Que a Jurisprudência entende que o conceito de “valor da entrada mais recente” é o valor pelo qual o remetente tenha recebido mais recentemente as mercadorias da mesma espécie daquela que será objeto de transferência.

Diz que o Estado da Bahia ao lavrar esta autuação quebra o Pacto Federativo à medida que o impugnante não pode reduzir a base de cálculo do ICMS na saída da mercadoria do CD Natal, sob pena de estar infringindo legislação do Estado do Rio Grande do Norte, e lhe pagando menos tributo do que o devido. Que o Estado da Bahia nesta autuação alega, equivocadamente, que recolheu mais impostos para o Estado de origem (FILIAL/CD/RN) em prejuízo ao para o Estado Baiano. Todavia, tais argumentos não devem subsistir pois, através do Pacto Federativo, os Estados se comprometem a atuar de forma autônoma e mediante suas prerrogativas e competências atuar em favor da Federação.

Frisa que o Estado da Bahia quebra o Pacto Federativo ao autuar o Impugnante por almejar que este reduzisse a base de cálculo do ICMS recolhido para o Estado do Rio Grande do Norte. Transcreve o art. 2º do Decreto – Lei nº 834 de 8 de setembro de 1969, e diz que o mencionado comando legislativo consiste em mais um argumento em defesa no sentido de que esta não praticou qualquer ato em desacordo com a legislação do Estado da Bahia e tampouco em desacordo com o RICMS do Estado do Rio Grande do Norte. Reafirma que calcula a base do ICMS conforme determina o art. 69 do RICMS/RN, e que a manutenção do presente auto de Infração é injusta e afronta o Federalismo Fiscal por isso, deverá ser julgado improcedente.

Quanto à Instrução Normativa nº 52/2013, publicada no Diário Oficial em 18.10.2013, alega que essa IN entrou em vigor após a ocorrência do suposto fato gerador. Também entende que afronta a hierarquia das Normas, pois os atos do Poder Executivo não podem criar tributos ou aumentar tributos. Diz que no Direito Tributário há limitações ao poder de tributar, bem como à vigência das normas em nosso ordenamento jurídico, e tais limitações encontram-se nos artigos 150 e seguintes da Constituição Federal e através dos princípios que proporcionam convivência harmoniosa entre o Estado e os Contribuintes. Dentre estes princípios destaca o da Irretroatividade Tributária que está descrito na alínea “a” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, que transcreveu, salientando que as Instruções Normativas não podem criar tributos, e tampouco alterar a base de cálculo do ICMS e por isso a Instrução Normativa nº 52/2013 não pode respaldar auto de infração, pois constitui norma que já entrou em nosso ordenamento jurídico eivada de vícios.

Diz que no caso em tela o Fisco Baiano objetivou alterar a base de cálculo constante no

RICMS/BA o qual não prevê o expurgo do ICMS, PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS e emitiu a Instrução Normativa nº 52/2013 para alterar a legislação vigente, possibilitando indevidamente este expurgo. Se a Instrução Normativa nº 52/2013 não pode ter tal efeito da forma como está, caracteriza flagrante afronta à Hierarquia das Leis e ao Princípio da Legalidade.

Salienta que os Tribunais Superiores são pacíficos quanto à ilegalidade de instruções normativas, que positivem em seu texto uma exegese que venha a irromper a hierarquia normativa subjacente, e que a definição de fato gerador da obrigação tributária implica definição dos seus elementos constitutivos (materialidade, sujeito passivo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota), deverão ser instituídos por Lei, salvo nas hipóteses expressamente excluídas pela Carta Magna, o que não é o caso do Auto de Infração em comento.

Conclui que no caso em apreço a Instrução Normativa nº 52/2013 emitida pelo Poder Executivo do Estado da Bahia está eivada de ilegalidade à medida em que traz em seu bojo alteração na base de cálculo do ICMS. Afronta o conceito legal, a definição da base de cálculo do ICMS contido nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. Ainda que a Autoridade Fazendária alegue que a lei tributária quando interpretativa possa retroagir, este não é o caso da Instrução Normativa nº 52/2013, pois esta legislação é taxativa e não interpretativa. Que no caso em tela não há que se mencionar a Instrução Normativa nº 52/2013 como respaldo para a autuação, e por isso o auto de infração deverá ser anulado.

Quanto às decisões utilizadas para respaldar o Auto de Infração, alega que a partir da análise dos julgados apontados pela Autoridade Fiscal constatou que tais decisões não se aplicam ao caso do impugnante. Comenta sobre cada um dos mencionados julgados e conclui que as decisões não podem ser utilizadas como paradigma às operações praticadas. Que não há dúvidas de que os julgados trazidos pela Autoridade Fiscal não cumprem o papel de comprovar que o autuado tenha praticado qualquer operação irregular e por isso, o Auto de Infração deve ser julgado nulo, tornando inexigível o crédito tributário.

Informa que foi autuado por esta SEFAZ em 27.06.2012, Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 em razão de suposta infração similar, ou seja, estorno somente do ICMS nas transferências. Mas o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 foi julgado improcedente pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, conforme Acórdão JJF nº 0112/01-13, consoante Ementa que transcreveu. Diz que a Autoridade Fazendária inovou e resolveu, nesta nova autuação, expurgar também o PIS e a COFINS.

Repete a alegação de que não há qualquer regra e/ou legislação que lhe obrigue ao expurgo do ICMS, do PIS e da COFINS para se aferir o valor da entrada mais recente. Diz que o julgador da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia afirma expressamente que: “*A fiscalização não pode desconhecer a diferença entre “custo da mercadoria produzida” e “o valor da entrada mais recente da mercadoria”*”.

Pontua que em nenhum momento o Julgador afirma que caso tivessem retirado o PIS e a COFINS o Auto de Infração deveria prosperar e que em ambas as autuações são equivocadas pois a alteração da base de cálculo não está prevista em lei. Comenta sobre o voto divergente constante na decisão proferida por meio do Acórdão JJF Nº 0112-01/13, cuja decisão final fora desfavorável.

Entende que, não obstante o resultado final deste julgamento não tenha sido favorável, o Voto Divergente demonstra que a autuação não é pacífica perante o Conselho Fiscal Estadual. Ressalta que não importa quais cálculos sejam realizados pelas Autoridades Fazendárias haja vista que a “tese” tributária dos autuantes está em total desacordo com a legislação vigente e em desacordo com a posição de Julgadores do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia.

Em relação à multa indicada no presente Auto de Infração, alega que, não bastasse todo o exposto na explanação de mérito, o valor da multa aplicado é totalmente abusivo e excessivo (60%).

Destaca que, no caso em tela, a multa não revela a natureza punitiva, que lhe é peculiar, mas sim, a de verdadeiro tributo “disfarçado”, o que não se pode admitir, pois viola o princípio da

proporcionalidade. Entende que a multa aplicada em patamar de 60% está totalmente abusiva e injusta e configura verdadeiro abuso do poder fiscal, na exata medida em que seu montante é excessivo e despropositado.

Considera descabida a autuação na medida em que transferiu mercadorias adquiridas de terceiros utilizando como base de cálculo o valor da última entrada o que não configura qualquer ato ilegal perante nosso Ordenamento jurídico.

E como diz, que no entanto, ainda que se pudesse falar em autuação, o percentual aplicado a título de multa punitiva sobre o valor supostamente devido é totalmente absurdo, uma vez que deixou-se de ser levada em consideração a natureza tributária dessa multa e seu consequente aspecto de proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento.

Cita a Constituição Federal, capítulo “Das Limitações ao Poder de Tributar”, artigo 150, inciso IV, diz que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Também transcreve o parágrafo 3º do art. 113, do Código Tributário Nacional – CTN.

Quanto à caracterização da multa desproporcional como confiscatória, transcreve ensinamento de Ives Gandra Martins e cita o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de ser confiscatória a multa, ao julgar a ADIN 551/91. Diz que no caso em tela, a multa aplicada atingiu o valor de 60% sobre o suposto valor de estorno o que sem dúvida tem caráter confiscatório, com perda de patrimônio e por isso esta multa deve ser afastada.

Por fim, aduz e requer :

- I. preliminarmente, que ocorreu no caso em tela a decadência do período de Janeiro a Julho de 2009, bem como a nulidade em razão do método utilizado pela Fiscalização não encontrar guarida em nosso ordenamento jurídico;
- II. que o procedimento utilizado pela Autoridade Fiscal é totalmente arbitrário e não possui previsão legal, haja vista que nosso ordenamento jurídico prevê que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, é o valor da última entrada (entrada mais recente);
- III. que a Instrução Normativa nº 52/2013 por configurar ato do Executivo que cria tributo e não é sua função fazê-lo e cuja Instrução Normativa retroage para alcançar eventos pretéritos à sua existência afrontando o Princípio da Legalidade, caracterizando-se inconstitucional, não podendo ser aplicada ao Contribuinte, bem como as decisões constantes no Auto de Infração não se aplicam às operações praticadas pela Impugnante e portanto, não podem respaldar a autuação;
- IV. que houve flagrante efeito confiscatório ao ser aplicada Multa (60%) em patamares abusivos contra a Impugnante.
- V. Por fim requer: sejam acolhidas as preliminares de decadência e nulidade. Caso as preliminares não sejam acolhidas, seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, em razão de não existir previsão legal para que seja realizado o estorno de ICMS, nem do PIS e nem da COFINS, da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. Caso não seja julgado improcedente, que seja reduzida a multa aplicada, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.

A d. PGE/PROFIS, mediante o parecer de fls. 277/278, comparece aos autos manifestando-se pelo Improvimento do Recurso, para afastar a decadência por entender ser cabível a aplicação do COTEB vigente, discordando da tese recursal que invocou o art. 150 do CTN. .

Rejeita, também, a preliminar de nulidade por considerar que a metodologia adotada no lançamento seguiu todas as formalidades legais esculpidas à época do lançamento.

No mérito, pontua estar correto o lançamento tributário no sentido de excluir da base de cálculo de entrada mais recente os valores relativos ao PIS e a COFINS, eis que recuperáveis pelos

contribuintes em etapa posterior da circulação dos bens, sem poder estar inserto no campo do valor mais recente da operação, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade, uma vez transferido valor maior do que o efetivamente suportado.

## VOTO VENCIDO

Examinado o PAF constato estarem presentes os requisitos previstos no art. 39 do RPAF-BA tendo sido respeitado o devido processo legal. Não há vício a inquinar o lançamento tributário sob análise.

Como visto do relato supra, em sua peça recursal, o sujeito passivo invocou prejudicial de mérito - decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário – relativamente ao período de janeiro a novembro de 2008, pois, como ali expedito, a JJF considerou que a regra a ser aplicada é a do art. 173, I, do CTN, ou seja, a contagem deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Discordo dessa posição decisória, eis que as disposições legais a serem aplicadas são as do art. 150, § 4º c/c art. 156, V do CTN. Ou seja, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação quando ocorre pagamento antecipado, inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, há de obedecer a regra prevista na primeira parte do § 4º do art. 150, do código tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Fundamento mais. É que, no âmbito do Poder Judiciário, no topo da esfera judicante, o Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 8, decidiu que somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária, o que afasta, por via de consequência, a aplicação do COTEB por adentrar na esfera de reserva legal de Lei Complementar à luz da Carta Política de 1988, que no seu art. 146, III, “b” preconiza que :

*“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”.*

O STJ harmonizando-se, pacificou a mesma posição no sentido de que ao sujeito passivo cabe antecipar o pagamento nos lançamentos por homologação, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese que atrai a regra do art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Explicitando melhor, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, mas sem pagamento, mesmo que parcial, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, a contagem deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Inversamente, em ocorrendo o pagamento antecipado, mesmo que parcial, o prazo decadencial para o lançamento é de cinco anos a contar do fato gerador consoante a disposição do § 4º, do art. 150, do CTN, como se sucedeu no caso presente.

Constata-se, portanto, que a aplicação do art. 173, I do CTN vincula-se a duas hipóteses: a primeira é quando o contribuinte não houver antecipado o pagamento do tributo e a segunda concerne aos casos de dolo, simulação ou fraude. Somente nestas hipóteses, o que não é o caso dos autos, é que a contagem do prazo decadencial tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele que o lançamento poderia ser realizado.

Cabe a ressalva, no ensejo, que a norma prescrita no art. 150, § 4º é regra especial face ao art. 173, I ambas do CTN. É que aquela regra – e não esta - aplica-se exclusivamente aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da

autoridade administrativa fiscal. Logo, em vigendo regra especial, esta prefere à geral, como preceitua a LICC.

E não foi por outra razão que STJ assim se manifesta reiteradamente:

(...) 4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador ( art. 150, § 4º do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turma de Direito Público da Primeira Sessão “ . ( STJ, segunda turma, AGRG no Ag 993714/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon).

“ (...) 5. A decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação quando ocorre pagamento antecipado, inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º do art.150, do código tributário segundo o qual, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (...). “ (STJ AgRg no REsp nº 1.016.145-RS- 2007/0299894-2 ), Rel. Min. Luiz Fux, 1 a Seção, J. em 15/10/2009, CJ de 05/11/2009).

O Tribunal do Justiça do Estado da Bahia, em harmonia, firmou posição na mesma direção, como se infere da apelação nº 2007-4/2007 (órgão julgador: 5ª Câmara Cível. Relator: Antônio Roberto Gonçalves. Data do Julgamento: 25/09/2007), e decidiu que:

**EMENTA : APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO .PAGAMENTO A MENOR . DECADÊNCIA DE DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DE CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR (ART. 150, § 4º DO CTN ). PRECEDENTE DO STJ. (...) RECURSO CONHECIDO E PROVIDO PARCIALMENTE.**

De modo que correto afirmar que os pagamentos efetuados foram tacitamente homologados a lume do art. 150, § 4, do CTN, operando a decadência e a extinção respectiva do crédito tributário, sendo correto a exegese de que o regramento do CTN é o prevalente, que tem duas regras relativas ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 –.

Ao exegeta compete inferir quando se configura o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando se caracteriza o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

Logo, é certo concluir de uma interpretação sistemática que o prazo decadencial flui e se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, e em assim sendo, os créditos lançados referente a fatos geradores como argüido pelo recorrente foram tragados pela decadência, e, portanto, extintos à luz do disposto no inciso V do art. 156 do CTN.

E pondo uma pá de cal sobre essa discussão infecunda, em controle da legalidade, sem poder mais discrepar do CTN, veio o legislador baiano após 12 anos, elidir essa ilegalidade ao revogar o art. 107-A e §5º. do 107-B do COTEB, através da Lei nº 13.199, de 28/11/14.

O CONSEF ao negar a sua imediata aplicação estaria na contramão da legalidade cujo controle lhe compete, e estaria por desprezar, inclusive, a norma do art. 168 do RPAF pela qual, como dela bem se infere, deve haver a aplicação imediata da legislação.

Pelo que, voto pelo acolhimento da preliminar de decadência parcial da Infração 1.

Vencida pelo voto de minerva do i. Presidente desta CJF, adentro no exame da preliminar de nulidade do auto infracional devido à inadequação do método utilizado pelo Fisco por não encontrar amparo legal no art. 13,§ 4º, da LC 87/96 (VEMR – valor da entrada mais recente), e que ao utilizar método, não previsto em lei, foi afrontado princípio da verdade material, bem como o da oficialidade, que norteiam o processo administrativo fiscal.

A rigor, não vislumbro vício algum conforme o previsto no art. 18 do RPAF, pois, como sustenta o recorrente. Para enfrentar essa preliminar, mister se faz adentrar no próprio mérito.

Como visto, o lançamento de ofício exige ICMS por acusar o sujeito passivo de ter utilizado indevidamente crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou

protocolo, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, tendo havido o estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96 – valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

Do exame do PAF, depreendo que o autuado localizado no Estado da Bahia, recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado em outra unidade federativa (RN), tendo a fiscalização expurgado o ICMS relativo à aquisição e do resultado, dividido pela alíquota interestadual e considerado 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.

Logo, a matéria posta demanda interpretação quanto à disposição do art. 13º, §4º, I da LC 87/96, que preconiza: “*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*”.

Posta a matéria em debate, primeiramente devo destacar que considera não incidir o ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular mesmo que localizado em unidades federativas distintas. Dito isto, como sustentado no recurso, não há qualquer plausibilidade que em todas as operações de transferência seja retirado/expurgado o ICMS, PIS e COFINS da mercadoria, uma vez que o valor da entrada corresponde ao valor pago pela mercadoria e estes tributos compõem o valor da mercadoria à luz do art. 13, inciso I, do parágrafo 4º da Lei Complementar nº 87/96.

E como bem pontuou a defesa, que o RICMS/BA é silente quanto à transferência de mercadorias utilizando-se o valor da entrada mais recente com obrigação de retirar o ICMS, PIS e COFINS desta base de cálculo, ou seja, não há regra quanto ao expurgo dos tributos do valor da última entrada e, sendo assim, o Auto de Infração está desprovido de amparo legal .

Já LC 87/96, como destacado, disciplina que a base de cálculo do ICMS deve ser calculada considerando o valor correspondente ao da entrada mais recente a teor do artigo 13, inciso I, parágrafo 4º da Lei Complementar nº 87/96.

De fato, é cristalino que a base de cálculo do imposto é definida considerando-se a atividade de cada contribuinte, ou seja, o Inciso I é aplicável ao comerciante; o Inciso II é aplicável ao industrial; e por fim, o Inciso III é aplicável ao produtor.

Em verdade, no RICMS da Bahia nada há a esse respeito, especificamente, ou seja, acerca do expurgo de ICMS, de PIS e COFINS, para se calcular a base de cálculo nas transferências interestaduais, *in casu*, oriundas do Estado remetente - Rio Grande do Norte -, cuja legislação por sua vez estabelece que base de cálculo para estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular corresponde ao valor da entrada mais recente, sem menção ao expurgo de ICMS.

Logo, tem pertinência a defesa quando afirma que o lançamento tributário não merece prosperar,, visto que na legislação deste e daquele- RN -, inexiste disposição de expurgo de ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo da última entrada, tendo sido a operação de recebimento de mercadoria oriunda da Filial CD RN -Centro de Distribuição de Natal para a Filial Bahia -, em cuja transferência ocorreu regularmente o pagamento do imposto devido.

De se constatar, também, do exame das peças processuais com os fundamentos defensivos que, de fato, todas as consultas relativas à legislação aplicável, não há regra que obrigue o expurgo de ICMS, PIS e COFINS nas transferências interestaduais.

Ademais, a posição jurisprudencial é de que o conceito de “valor da entrada mais recente” é o valor pelo qual o remetente tenha recebido mais recentemente as mercadorias da mesma espécie daquela que será objeto de transferência.

Outro aspecto suscitado pela defesa é que a Instrução Normativa nº 52/2013, entrou em vigor após a ocorrência do suposto fato gerador, sem se poder olvidar o princípio norte da Irretroatividade Tributária que está descrito na alínea “a” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, que transcreveu.

Neste diapasão, concordo também com o sujeito passivo quando afirma que as Instruções Normativas não podem ter o condão de criar tributos, e nem também de alterar a base de cálculo do ICMS e como para este Auto de Infração o Fisco, sem encontrar no RICMS/BA norma prevendo o expurgo do ICMS, PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS, valeu-se da Instrução Normativa nº 52/2013 que viabiliza expurgo, a despeito de uma instrução normativa não pode ter esse efeito no mundo jurídico, sob pena de violação ao princípio da Hierarquia das Leis, como também, e da Legalidade.

É verdade também que, como sabido é, os Tribunais Superiores pacificaram entendimento de que as instruções normativas ao definirem o fato gerador da obrigação tributária implica definição dos seus elementos constitutivos (materialidade, sujeito passivo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota), o fazem indevidamente, já que somente por Lei pode ser estabelecido.

Na análise da Instrução Normativa nº 52/2013 sob discussão, sem dúvida, há de ser considerada como norma de cunho instrutivo, não lhe sendo possível alterar a base de cálculo do ICMS, tanto que no Acórdão JJF Nº 0112-01/13, houve posição controvertidas, a evidenciar que a posição defendida pelo Fisco baiano, no âmbito deste Conselho Fiscal Estadual, não resta pacificada consoante se infere do julgado adiante transcrito. Veja-se:

*“(...).A acusação fiscal diz respeito a 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” [sic].*

*Tal acusação é inadequada, pois não consta nos autos que o Estado de origem das mercadorias tivesse fixado base de cálculo das transferências em valor superior ao estabelecido em lei complementar.*

*As mercadorias são procedentes do Rio Grande do Norte, e a defesa demonstrou que a redação do art. 69 do Regulamento daquele Estado é cópia literal do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, tendo também a mesma redação do Regulamento da Bahia.*

*Na verdade, o que houve foi a glosa parcial de créditos fiscais por considerar a fiscalização que o ICMS deveria ser “expurgado” da base de cálculo das transferências.*

*O autuado reclamou que os dispositivos regulamentares citados no enquadramento não se aplicam a este caso. Argumenta que não encontrou em nenhum dispositivo legal qualquer obrigação para que seja “expurgado” o ICMS do valor da entrada mais recente da mercadoria.*

*Um dos dispositivos citados no Auto é o § 5º do art. 93 do RICMS:*

*“§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

*I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;*

*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.”*

*Com relação ao inciso I, não consta neste caso que o imposto tivesse sido destacado a mais do que o devido no documento fiscal.*

*Já com relação ao inciso II, não consta que a legislação do Estado de origem das mercadorias (o Rio Grande do Norte) tivesse fixado base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar. E também não consta que o imposto tivesse sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*Por conseguinte, o § 5º do art. 93 não tem nada a ver com a situação imputada pela fiscalização.*

*Outro dispositivo citado na autuação é o art. 97, VIII. Como esse dispositivo apenas faz remissão ao § 5º do art. 93, sua citação é também inócuia neste caso.*

*Também nada tem a ver com este caso o art. 124, que trata de prazo.*

*Por conseguinte, nenhum dos dispositivos citados na autuação prevê que se deva “expurgar” o ICMS na determinação do valor da entrada mais recente da mercadoria nas transferências.*

*Em toda a história do antigo ICM, e em toda a história do atual ICMS, não se tem notícia de uma autuação que*

pretendesse “expurgar” o ICMS do valor da entrada mais recente da mercadoria. Este é o primeiro e único caso. Será que em todo esse tempo todos os fiscais estivessem errados em não se aperceber dessa novidade?

Os fiscais disseram na informação que poderiam ter excluído também o PIS e a COFINS. Ora, se era para causar impacto com essa novidade, então deveriam ter excluído também aqueles tributos, para que a discussão sobre tais inovações fosse feita de uma só vez, e não a conta-gotas.

O crédito tributário é indisponível, e se os fiscais tinham convicção de que deveriam excluir também o PIS e a COFINS, isso teria de ser feito. O lançamento tributário é ato vinculado e não discricionário, de modo que não compete à autoridade optar ou decidir se inclui ou exclui parcelas que porventura devam fazer parte dos cálculos.

A questão em exame requer conhecimentos básicos acerca dos conceitos de “operação”, “circulação”, “mercadoria”, “base de cálculo”, “alíquota”, “valor”, “preço” e “custo”. A fiscalização não pode ignorar esses conceitos.

De acordo com o § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, nas transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular, a base de cálculo é definida considerando-se a atividade de cada remetente:

- a) o inciso I é aplicável ao comerciante: a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- b) o inciso II é aplicável ao industrial: a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida;
- c) o inciso III é aplicável ao produtor ou extrator: a base de cálculo é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

No caso em apreço, o remetente é estabelecimento comercial, e portanto a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

No caso da indagação em torno do conceito de “valor da entrada mais recente”, a resposta é tão óvia que é até ocioso dizer que “o valor da entrada mais recente” é simplesmente o “valor da entrada mais recente” – é o “valor pago” na aquisição mais recente da qual decorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento. O “valor pago” corresponde ao valor da operação de aquisição mais recente. No “valor pago” está incluído o ICMS, pois o ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Também integram o “valor da entrada mais recente” as despesas com seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo vendedor ao comprador das mercadorias. Em certos casos, no “valor da entrada mais recente” se inclui até mesmo o frete, quando a aquisição é feita a preço CIF.

Diante do questionamento da defesa de que não encontrou nenhuma regra que obrigasse o “expurgo” do ICMS para se determinar o valor da entrada mais recente, os fiscais, na informação, não indicaram o dispositivo legal ou regulamentar em que se basearam, e não citaram uma decisão sequer que cuidasse do caso específico destes autos.

Foram citadas no Auto decisões do STJ e do CONSEF. As decisões citadas não dão guarida ao entendimento dos autuantes. Pelo contrário, as decisões por eles apontadas depõem contra o lançamento em discussão.

O REsp 1.109.298/RS não se aplica ao caso do presente Auto, porque no aludido Recurso Especial o estabelecimento remetente era de natureza industrial, caso em que a regra aplicável é a do inciso II (do § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96), que diz respeito ao “custo da mercadoria produzida” ao passo que no caso presente o estabelecimento remetente é de natureza comercial, de modo que a regra aplicável é a do inciso I, que cuida do “valor da entrada mais recente da mercadoria”.

A fiscalização não pode desconhecer a diferença entre “custo da mercadoria produzida” e “valor da entrada mais recente da mercadoria”.

Na informação, os autuantes explicaram que, para apurar o valor da entrada mais recente da mercadoria, o ICMS foi abatido das operações de entradas, para se encontrar o “custo de aquisição”, e depois foi incluído o valor do ICMS referente às saídas em transferência, haja vista que o ICMS integra a formação da base de cálculo, sendo por fim feito o confronto dessa base de cálculo com a constante nas Notas Fiscais de saída em transferências interestaduais com destino à Bahia, encontrando-se o ICMS creditado a maior.

Ora, todo esse mecanismo para apurar o que foi chamado de “custo de aquisição” é desnecessário neste caso, porque o legislador não se refere a “custo” de aquisição. O legislador se refere a “custo” é no inciso II, ao prever que, sendo transferência de indústria, a base de cálculo é o “custo da mercadoria produzida”. Porém no caso de transferência de estabelecimento comercial o legislador não cuida de “custo” da mercadoria”, e sim de “valor da entrada mais recente” – e valor da entrada mais recente é pura e simplesmente o valor da entrada mais recente.

Quanto às decisões do CONSEF citadas na autuação, elas, em vez de darem respaldo ao procedimento fiscal,

têm justamente efeito contrário, na medida em que informam que nas transferências interestaduais de estabelecimentos comerciais da mesma empresa a base de cálculo é “o valor da entrada mais recente das mercadorias”.

Com relação à outra decisão do CONSEF citada pelos autuantes, o Acórdão JJF 0222-01/11, a conclusão foi de que a transferência deve ser realizada com o valor da entrada mais recente. No caso do Auto de Infração 206891.0047/10-3, citado pela fiscalização, a 1<sup>a</sup> Junta decidiu que “a base de cálculo deverá ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente”. Por sua vez, no caso do Acórdão JJF 0171-02/11, a 2<sup>a</sup> Junta concluiu que a base de cálculo é “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Em suma, nenhuma das decisões citadas cuida do “expurgo” do ICMS da base de cálculo das transferências.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”  
(grifos não originais)

Acrescento mais. O inciso I do §7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96, com efeito, elege a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o preço de aquisição e contempla o valor do ICMS incidente na operação respectiva, o que conduz à ilação de que, o valor da entrada mais recente deve ser utilizado apenas na hipótese de o estabelecimento remetente só adquirir mercadorias por transferência, já que não há preço de mercadoria ante à ausência no caso de atos de comércio.

Finalmente, considerando que a matéria em voga demanda o controle da legalidade, posto que a Instrução Normativa em comento é oriunda de ato normativo estadual por autoridade administrativa, considero que este Conselho de Fazenda não pode se furtar ao exame da ilegalidade como aqui demonstrado.

Posto isto, há de ser ainda apreciado o caráter confiscatório da multa aplicada, como invocado no apelo do contribuinte, sobre o que esta CJF não tem competência material nem para enfrentar e nem decidir se é ou não constitucional.

Todavia, quanto ao pleito de dispensa ou redução de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a considerar que a dita Instrução Normativa não inovou a legislação mas teve o efeito interpretativo, faz atrair a hipótese do inciso I, do art. 106 do Código Tributário Nacional, para haver a exclusão da penalidade, como de ofício voto alinhando-me ao posicionamento, como vale destacar, majoritário da d. PGE/PROFIS.

Do expedido, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para declarar a decadência parcial da infração e, no mérito, julgar IMPROCEDENTE o lançamento e ainda, subsidiariamente, e de ofício, votar pela exclusão da penalidade com base no inc. I, art. 106 do CTN.

## VOTO VENCEDOR

Inicialmente devo considerar que o Recorrente não aponta erros materiais no cálculo, mas tão somente contesta o método adotado no procedimento para calcular o preço de transferência interestadual assim como suscita uma questão de Direito, que envolve a interpretação da Lei Complementar nº 87/96 quanto à base de cálculo adotada no caso em lide.

Compreensível o argumento do julgador *a quo*, quando diz que a nulidade suscitada e a questão de mérito estão intrinsecamente ligadas, visto que o cálculo foi efetuado pelos autuantes obedecendo a uma interpretação do citado dispositivo normativo, e esta interpretação vem a ser o objeto do mérito. Assim, estando errado o conceito adotado para “valor da entrada mais recente”, consequentemente o erro estará refletido no procedimento, não podendo neste caso, se dissociar a nulidade arguida, do mérito discutido.

No entanto, ouso afirmar de início, que não vislumbro nulidade no processo, mesmo sem ter adentrado o mérito. É que em havendo julgamento de mérito favorável ao Recorrente, certamente o auto seria improcedente, mas não nulo. Afirmo isto porque a descrição inicial da infração - *Estorno de Crédito de Imposto em decorrência da Base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96*, é suficiente para caracterizar a motivação do lançamento, sendo irrelevante aqui, a tipificação e os artigos do RICMS relacionados, tendo em

vista o disposto no art. 19 do RPAF - *A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

De outro lado, foram obedecidos os princípios da ampla defesa e do devido processo legal, e no caso da contestação da instrução normativa e das suscitadas inconstitucionalidades, tais apreciações fogem à competência deste órgão nos termos do art. 167, I, do RPAF.

Assim, entendo que resta a análise do mérito, sob o argumento de que a Lei Complementar prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, para o atacadista ou varejista e, seja estritamente o *valor da entrada mais recente*, sem considerações de quaisquer ordens, repetindo a questão exaustivamente invocada pelo Recorrente, *a de que o legislador federal definiu a base de cálculo do ICMS e o termo é autoexplicativo, ou seja, é a “entrada mais recente.”*

Vejamos novamente o inteiro teor do supracitado parágrafo 4º, art. 13 da LC 87/96:

§ 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

Percebo que o Recorrente quando comenta este dispositivo legal, entende aparentemente que os incisos I, II e III são estanques, que não se comunicariam entre si, e que mais especificamente nos casos dos incisos I e II, o primeiro se destina exclusivamente às operações entre contribuintes atacadistas e varejistas e o segundo, às operações de transferências oriundas de contribuinte industrial.

Ora, o legislador em nenhum momento especifica o inciso I para o comércio e o II para a indústria, embora comumente a indústria ao vender aquilo que é produzido, não se fale em entrada mais recente, já que não adquire o produto pronto, mas sim, o fabrica; assim, fala-se apenas no inciso II, o custo da mercadoria produzida, mas é certo que uma indústria pode transferir, além das mercadorias produzidas, outras também já recebidas em transferência de filial da unidade fabril, além de comprar de terceiros, ou mesmo transferir insumos adquiridos e não utilizados na sua produção.

Creio que existe aqui no caso *in concreto*, uma conexão entre os incisos I e II do parágrafo 4º, sendo ela complementares e não excludentes. Isto porque o legislador quis evidentemente evitar qualquer tipo de margem de valor agregado nas transferências, visto que em princípio não faz sentido se aplicar margem de lucro em operações de mesma pessoa jurídica, porque ninguém obtém lucro transferindo ou “vendendo” mercadorias a si mesmo, a menos que tal “lucro” viesse dissimular vantagens tributárias indevidas; logo, primeiro, é absolutamente sem sentido que no caso de uma mercadoria produzida na indústria fosse transferida para um atacadista ou outra indústria de mesmo titular, com valor que não fosse o custo da mercadoria produzida; segundo, em havendo variações de custo ao longo do tempo, e concomitantemente havendo transferência entre indústrias, este custo corresponda ao valor da entrada mais recente, obviamente, repito, no caso de transferências que não sejam de produção própria. Assim, claro está que as operações de transferências entre indústrias não cingem-se exclusivamente ao custo da mercadoria fabricada, mas também às ultimas entradas, seja em transferências internas, seja em compras de produto já fabricado ou mesmo de insumos.

Assim, da mesma forma que na indústria, o legislador entendeu no caso de operação entre empresas comerciais, deve ser aplicado na base de cálculo, o valor da última entrada, conforme o inciso I, aí entendendo-se o valor de entrada como o valor custo, pelo mesmo princípio aplicado ao inciso II.

Isto porque, uma vez que as operações interestaduais são sujeitas a débito pela saída e créditos nas entradas, quaisquer operações superiores ao custo efetivo das mercadorias, implicaria em óbvio prejuízo ao estado que recebe mercadorias em transferências com preços acima do custo de fabricação.

Por exemplo, imaginemos que um atacadista adquira um produto de uma indústria aqui instalada, cuja mercadoria fosse isenta do imposto estadual em circulação interna, com preço de R\$10,00, e cuja margem de lucro do vendedor industrial fosse de R\$1,00, ou seja, um custo fabril de R\$9,00.

Assim, o atacadista baiano ao transferir esta mercadoria para uma filial pernambucana, com alíquota de 12%, obviamente transferiria pelos mesmos 10 reais (preço da ultima entrada), pagando R\$1,20 ao fisco baiano e levando um crédito de mesmo valor para o estado de Pernambuco. Se posteriormente houver aumento de custos, e a mercadoria passar na indústria, para o preço de R\$12,00, obviamente se aplica o critério do inciso I, valor da entrada mais recente.

Agora, imaginemos, que numa operação inversa, a mesma mercadoria produzida em Pernambuco, pela mesma unidade industrial, com custo idêntico de R\$9,00 fosse vendida a um atacadista pernambucano porém com alíquota interna de 25%. Para assegurar a mesma margem de lucro de R\$1,00, a indústria teria de vender ao atacadista não por R\$10,00, mas pelo valor de R\$13,33, com débito de imposto de R\$3,33, ou seja obtendo o preço sem ICMS de R\$10,00, com margem de lucro de R\$1,00, o mesmo da operação anterior em território baiano.

Agora, por fim, imaginemos uma transferência desta mercadoria, de Pernambuco para a Bahia. A ser utilizada em sentido estrito, o valor da última entrada, de R\$13,33, como quer o Recorrente, e transferindo-se à Bahia, com a mesma alíquota de 12%, o débito lançado em prol do fisco pernambucano seria de R\$1,60, sendo este valor suportado como crédito pelo fisco baiano, quando da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte aqui instalado.

No exemplo acima, teríamos uma clara disparidade – na operação Bahia – Pernambuco, leva-se um crédito de R\$1,20, já na operação Pernambuco-Bahia, aqui chega um crédito de R\$1,60 em visível prejuízo à fazenda pública estadual. Neste caso, aí sim, entendo que há quebra do pacto federativo alegado pelo Recorrente, pois a partir de logísticas tributárias, decorrentes de políticas internas dos estados, estaria a se ferir o equilíbrio que deve existir entre os estados da Federação, não sendo legal a obtenção de vantagens fiscais em operações interestaduais entre mesmos contribuintes, sendo vedada a margem de valor agregado em tais operações, exatamente para evitar distorções tributárias.

Tal situação hipotética pode Parecer absurda, mas já se conhece situações práticas envolvendo planejamento tributários de forma a se prejudicar o estado destinatário das mercadorias. Recentemente o STJ julgou um caso real muito interessante em que a lide versou sobre a base de cálculo nas operações de transferência.

Uma empresa foi autuada pelo RS, pela mesma razão aqui em discussão, pois o fisco gaúcho entendeu que nas operações de entrada de mercadorias recebidas por transferência de filial localizada em SP, houve apropriação indevida de créditos de ICMS, por conta da base de cálculo superior à efetivamente devida.

No caso, havia um estabelecimento industrial localizado na cidade de São Paulo, que transferia sua produção para a cidade de São Bernardo do Campo, no caso, um Centro de Distribuição – CD, de propriedade dos mesmos titulares da indústria. Nessa transferência, a indústria poderia aplicar o preço que lhe fosse conveniente, visto que se debitava na saída pelo valor estipulado, mas se creditava na entrada do CD, com o mesmo valor, não acarretando nenhum ônus tributário, pois como bem frisou o julgador do voto recorrido, *o débito neutraliza o crédito*. No entanto, para finalidade de valor patrimonial dos produtos estocados no CD, este indicava documentalmente o preço de custo da mercadoria produzida na indústria.

O CD, então, transferia as mercadorias para diversos estabelecimentos da mesma empresa, em outros estados da Federação, aplicando o mesmo critério do Recorrente “*valor da entrada mais recente*”, valor este, que era bem próximo do valor da venda final no estado de destino, levando

um crédito “majorado” pela base de cálculo superior ao custo de produção.

De posse do custo fabril, o fisco do RS estornou o crédito fiscal, pois entendeu que a base de cálculo não era o valor da entrada mais recente, mas sim o custo de produção. A diferença para o caso aqui em lide, é que as aquisições não vieram de unidade fabril do próprio Recorrente, mas fica demonstrada a simbiose entre os incisos I e II do parágrafo 4º da LC 87/96, a que me referi no inicio do voto. Não há que se aplicar distintamente os critérios dos dois incisos, pois estes são complementares – **além do custo, no caso específico de produto oriundo da indústria, deve se adotar o valor do custo da entrada mais recente, se oriundo de atacadista ou varejista. Uma situação não exclui a outra.**

Desnecessário dizer que a indústria paulista tinha incentivos fiscais no Estado de origem e assim, majorando a base de cálculo nas transferências internas, pagava ínfima parcela do imposto devido ao estado de São Paulo.

Vejamos então a ementa do julgamento no STJ:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.*

*1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pelo recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*2. Em resumo, o recorrente fabrica mercadorias em São Paulo-SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo-SP, antes de proceder à remessa.*

*3. Constatou o arresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, o recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).*

*4. A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: “... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte” (fl. 1.172v).*

*5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular – artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

*7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.*

*(...)*

*16. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte”.*

*(REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011)*

Assim, dentro dessa mesma logística, deve ser interpretado o caso em lide, que além do ICMS, contempla impostos e contribuições a recuperar como PIS/COFINS, sendo conveniente trazer à tona trecho do voto do julgador *a quo*:

*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, S4, 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 e das contribuições pagas na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar; PIS/COFINS a RECUPERAR), que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.*

Assim, discordo do Recorrente quando diz que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, §4º da Lei Complementar nº 87/96, pois entendo que os incisos I e II, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis.

Não faria qualquer sentido o legislador atribuir um critério justo para as transferências da indústria e um injusto para o comércio atacadista, ou mesmo na hipótese da própria industria transferir para outro estado, produção recebida de filial dentro do estado, segregando critérios estanques nestes dois incisos.

O caso citado da indústria paulista e seu CD é emblemático – houve perfeita equiparação no STJ, acerca do entendimento do que vem a ser última entrada - nada mais do que o equivalente ao custo industrial; a única diferença é que nas aquisições de terceiros, obviamente o lucro agregado na operação se caracteriza como custo para o adquirente, devendo portanto ser incluído na base de cálculo, coisa não permitida na indústria, a menos que a transferência seja de produção também adquirida de terceiros.

Tal situação torna-se bem clara, quando uma indústria do mesmo grupo, além da produção própria, recebe em transferência a produção de outra unidade dentro do mesmo estado, e em seguida transfere todo o estoque (mercadorias de produção própria mais as mercadorias recebidas em transferência de outra fábrica do grupo) para um centro distribuidor ou mesmo uma unidade industrial de mesma titularidade em outro estado.

Considerando que as duas mercadorias tiveram mesmo custo, mas a que foi transferida de uma unidade para outra internamente teve o valor do ICMS na operação interna agregada ao preço, as transferências destas mesmas mercadorias para outro estado, obedeceriam a dois critérios distintos?

A da produção própria seria transferida pelo custo fabril, e a recebida da filial industrial pelo valor da “última entrada”, majorado pelo ICMS que integra a base de cálculo? Certamente que as duas mercadorias devem ser transferidas pelo mesmo valor, e nesse caso, não há alternativa que não seja a exclusão do ICMS embutido no preço da operação interna que antecedeu a transferência interestadual; ou seja, a última entrada pelas transferências ou compras, se confunde com o custo de produção. Do contrário, estaríamos estabelecendo dois pesos e duas medidas para o preço de transferência de mercadorias idênticas em seu custo.

O próprio Recorrente traz uma justificativa do STJ acerca das transferências estaduais, no que diz respeito à interpretação restritiva da LC 87/96 - *a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.* (REsp 1109298/RS).

Ora, a interpretação dada neste voto, visa exatamente impedir o direcionamento do valor do tributo ao estado que lhe convier, como foi o caso julgado em relação ao contribuinte paulista. Permitir a interpretação literal do “valor de entrada” citado na LC 87/96, é ir de encontro ao conflito federativo que se quer evitar, pelos motivos expostos desde o início deste voto, quando se exemplificou os critérios de cálculo em transferência entre Bahia e Pernambuco.

Quanto à argumentação acerca do Decreto – Lei nº 834 de 8 de setembro de 1969, que dispõe em seu artigo 2º, que *não será aplicada penalidade por diferença de imposto sobre circulação de mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado*, é preciso chamar a atenção pro que diz os parágrafos 1º e 2º do mesmo Decreto nº 834/69:

§ 1º - *O disposto neste artigo não prejudica o direito de exigir o imposto que entenda ser-lhe devido.*

§ 2º - *Se o contribuinte houver pago o imposto a um Estado quando devido a outro, terá direito à restituição do que houver recolhido indevidamente, feita a prova do pagamento ou do início deste ao Estado onde efetivamente*

devido.

Quanto ao fato de que o julgador *a quo*, disse que “*a questão posta em discussão nestes autos se reveste de controvérsia*” conforme voto divergente proferido pela I. Julgadora Dra. Rosany Nunes Nascimento, Acórdão 1ª CJF nº 0092-11/14, referente ao auto julgado favoravelmente ao Recorrente em 1ª Instância conforme comprova o acórdão recorrido de ofício pela 1ª JJF (Acórdão nº 0112-01/13), creio que em nada enfraquece o posicionamento deste voto, visto tais posicionamentos divergentes ocuparem posições vencidas no âmbito da segunda instância deste Conselho de Fazenda, formada por colegiado de seis julgadores, e o assunto ter sido amplamente debatido.

É perfeitamente compreensível que as questões de Direito não se revestem de exatidão matemática, e é próprio da ciência jurídica o estabelecimento de variantes interpretativas, dado que a exegese dos textos normativos estão contaminadas tanto por diferenças de grau cognitivo, como pela profundidade dos estudos de caso *in concreto*, além da jurisprudência nos tribunais superiores, e por fim, de “valores” que o próprio julgador leva consigo em sua formação jurídica e social.

Desse modo, é próprio do Direito, que entre duas posições divergentes num julgamento, nem sempre existe uma considerada “certa” e outra “errada”, mas às vezes “uma mais certa que a outra”, a depender da extensão dos argumentos apresentados numa e noutra Decisão. A razão da existência de uma Segunda Instância, seja na seara administrativa, seja na judicial, decorre exatamente da necessidade de aperfeiçoamento de decisões anteriores, visando aprofundar o entendimento recorrido, seja ele a favor do fisco, seja a favor do contribuinte.

Assim, com a devida vênia aos Relatores nos acórdãos retrocitados e com posicionamento divergente (e vencido), entendo que a aplicação da literalidade da legislação tributária( estritamente o valor da entrada mais recente, sem as devidas considerações de ordem fisco-contábil) não tem o alcance pretendido pelo legislador nem o objetivo da Carta Magna, que é a de evitar conflitos entre as unidades federativas, visto o desequilíbrio fiscal daí resultante.

Devo enfatizar, que a Secretaria da Fazenda de São Paulo, adota o mesmo critério, conforme transcrição resumida da recente consulta tributária nº 2585/2014:

*RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 2585/2014, de 13 de Fevereiro de 2014.*

*ICMS - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR - COMPOSIÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.*

*I - Na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o valor da entrada mais recente de mercadoria (art. 39, I, do RICMS/2000) é formado pelo custo da mercadoria, que deverá compreender também os valores de transporte, seguros, desembaraço aduaneiro (se for o caso) e excluir os impostos recuperáveis, pela escrita fiscal.*

*II - O ICMS deverá integrar a sua própria base de cálculo nas operações de transferência de componentes entre estabelecimentos do mesmo titular (Art. 49 do RICMS/2000).*

*Portanto, o entendimento correto é que a base de cálculo na transferência interestadual é formada pelo valor da entrada, acrescido dos custos atribuíveis à aquisição dos produtos, excluindo-se os impostos recuperáveis, inclusive o ICMS creditado quando da entrada da mercadoria, e acrescentando-se o ICMS a ser debitado na operação de transferência para outro estabelecimento.*

Nota-se portanto, que a instrução normativa Instrução Normativa nº 52/2013 aplicada pelos autuantes no procedimento, equipara-se inclusive com o posicionamento do estado mais rico e influente da Federação. Por fim, discordo do argumento de que a instrução normativa não se coaduna com as práticas contábeis por *configurar ato do Executivo que cria tributo, e que retroage para alcançar eventos pretéritos à sua existência afrontando o Princípio da Legalidade*.

A instrução normativa não criou tributos, apenas deu a devida orientação aos auditores para execução dos procedimentos, e não há que se falar em irretroatividade da citada instrução, visto não se aplicar às instruções normativas as limitações constitucionais ao poder de tributar, inerentes apenas às leis que criam ou alteram tributos. A Instrução Normativa nº 52/2013 apenas

ratificou e esclareceu entendimento pré-existente e em plena vigência.

Quanto ao pedido de que seja reduzida a multa aplicada, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório, discordo do pedido quanto ao fundamento, pois a multa é legal e compatível com a infração e a capacidade contributiva do Recorrente. Porém, nos termos do art. 106, I, do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Assim, concordo com a redução total por conta de que a aplicação do cálculo do imposto, literalmente pelo valor da última entrada, sem expurgo dos tributos recuperáveis, encontra razoabilidade, não ficando comprovada má fé em se calcular o valor do tributo por este critério, principalmente pelo fato de que os fatos geradores deste auto, antecederam a Instrução Normativa nº 52/03, que serve tanto para instruir os autuantes como para o setor fiscal-contábil do contribuinte, e só após a sua publicação, não poderia ser invocada quaisquer dúvidas sobre o critério de cálculo. Fica reduzida em 100%, de ofício, a multa aplicada.

Em relação ao pedido para que o recorrente realize sustentação oral com fundamento no art. 163 do Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999, bem como intimação dos patronos da causa no endereço citado no Recurso Voluntário, nada obsta quanto ao direito pleiteado, sendo que no caso da intimação, o RPAF, Art. 109, I, “*considera-se efetivada a intimação, quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente;*”

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Excluída, de ofício, o total da multa.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0024/14-6**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$402.126,65**, e dos acréscimos legais, sem incidência da multa aplicada de 60%, conforme o art. 106, I, do CTN.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Ildemar José Landin, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO - Conselheiros(as): Alessandra Brandão Barbosa, Daniel Ribeiro Silva e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de julho de 2015.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – VOTO VENCEDOR

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS