

PROCESSO - A. I. N° 206891.0017/14-0
RECORRENTE - C&A MODAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0037-03/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 16/09/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0236-11/15

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. Infração caracterizada. 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. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria quanto ao mérito, e unânime quanto ao afastamento da multa.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou procedente o Auto de Infração referente à exigência de R\$411.701,98 de ICMS, acrescido da multa de 60%, 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.

Consta, na descrição dos fatos, que 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.

Foram elaborados demonstrativos anexos, tanto em meio físico quanto em meio eletrônico, estando consignado no rodapé dos demonstrativos que foi considerado o valor da entrada mais recente da mercadoria, o qual corresponde ao valor da última entrada na unidade federada de origem, na mesma data ou em data anterior à transferência interestadual para a Bahia. Foram também retirados o ICMS e o PIS/COFINS referentes às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades da Federação; foi incluído o valor do ICMS referente às transferências com destino ao Estado da Bahia, utilizando-se a respectiva alíquota de origem. alíquota interestadual de 7% ou 12%, a depender da origem da mercadoria.

Em primeira instância, os Ilustres Julgadores da 3ª JJF afastaram a arguição de decadência em razão do seguinte:

O autuado apresentou preliminar de decadência, alegando que nos casos de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, como é o caso do ICMS, o prazo para a constituição do crédito tributário extingue-se em 5 anos “a contar da ocorrência do fato gerador” (artigo 150, §4º do CTN). Como o presente Auto de Infração se refere a fatos imponíveis do período de janeiro/2009 até dezembro/2010, sendo lavrado em

24 de julho de 2014, o defendente alega que o direito de o Fisco estadual lançar os créditos relativos ao período anterior a 24 de julho de 2009 já está decaído.

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

Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, 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, tomado 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 24/07/2014, 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 recurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi apresentada pelo defendente qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

Quanto à materialidade da infração, a Decisão recorrida conclui pela procedência da autuação fiscal em razão do seguinte:

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 12 a 18 do PAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte, e não foi apresentada pelo deficiente contestação aos dados numéricos do levantamento fiscal.

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 foi editada a Instrução Normativa nº 52/2013, estabelecendo a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

O autuado apresentou o entendimento de que o imposto foi exigido fundado em previsão da Instrução Normativa nº 052/2013, modalidade normativa infralegal e exarada pelo Poder Executivo, a qual não tem competência constitucional para modificar elementos constitutivos da hipótese de incidência tributária do

ICMS. Afirma que o “método de cálculo” utilizado pelos autuantes com base em Instrução Normativa e decisões do CONSEF é diametralmente oposto ao previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/1996 e na própria Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996, não possuindo qualquer amparo legal, violando, portanto o Princípio da Legalidade previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal.

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.

Por fim, também foi mantida a penalidade aplicada:

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.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Em síntese, aduz a decadência de parte do crédito tributário, suscitando o art. 150, §4º do CTN, sob o argumento que se trata de matéria exclusiva de lei complementar, conforme reconhecido na Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal.

Aduz que o Auto de Infração combatido foi fundamentado pelos autuantes em entendimento do Superior Tribunal de Justiça absolutamente inaplicável ao presente caso (REsp nº 1.109.298/RS), pois pela simples leitura de tal Decisão resta claro que ela foi proferida em situação fática e jurídica absolutamente distinta da que é retratada neste processo administrativo.

Assevera que o STJ definiu que o critério para definir a forma de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo contribuinte situados em Estados diferentes, nos termos do artigo 13, § 4º, é o tipo de atividade exercida pelo estabelecimento remetente.

Argumenta que no caso ora analisado, o estabelecimento da 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 qualquer relação com o presente caso.

Alega a necessidade de exclusão da penalidade de 60% aplicada no lançamento fiscal, pois a infração imputada decorre de norma meramente interpretativa (Instrução Normativa nº 52/2013),

suscitando a aplicação do artigo 106, I, do CTN.

Em parecer, a PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Junior, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Argumenta que a norma do COTEB vigente à época impunha o exercício seguinte como marco temporal para contagem do prazo decadencial.

Quanto à exclusão do PIS/COFINS recuperáveis, entende não merecer sufrágio a tese recursal, centrada no ponto de que a Instrução Normativa nº 52/2013 não poderia alterar a base de cálculo estabelecida na lei, pois o expurgo indigitado tem amparo no regime da não-cumulatividade fixado na Constituição Federal e LC 87/96.

Entende que, por uma lógica matemática, se existe uma transferência de mercadoria cujo valor da operação está inserto de elemento da equação que será devolvido posteriormente, o valor está artificialmente inflado, não havendo qualquer desrespeito em se fixar o expurgo destas linhas, por conta do princípio da não-cumulatividade, e, mais ainda, o axioma de que ninguém pode transferir mais do que possui.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência e mérito)

Quanto à prejudicial de mérito de decadência, entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como dies a quo da contagem do prazo decadencial.

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

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

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

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

[...]

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

[...]

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

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal

Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

A redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária.

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

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

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

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

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

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

“Art. 150. (...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

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

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

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

Assim, o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos 5 anos antes da intimação do sujeito do passivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.

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

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

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

4. Recurso especial não provido.

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

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

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

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

2. Recurso especial provido.

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

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL.MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO EM JORNais LOCAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 605 DA CLT. NECESSIDADE.

CONDICAO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DO ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ.

APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.

[...]

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

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

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

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

[...]

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

Destarte, acolho a alegação de decadência para excluir todos os fatos geradores ocorridos até junho de 2009.

Quanto à materialidade da infração, nota-se que o crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal apropriado pelo Recorrente em relação às operações de transferências interestaduais de mercadorias destinadas à revenda recebidas de outros estabelecimentos de sua titularidade.

Ressalte-se que o entendimento deste Relator é no sentido da não incidência do ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular (seja ela interna ou interestadual), em virtude do entendimento pacificado há anos nos Tribunais Superiores, *vide* votos divergentes proferidos no Acórdão CJF 0196-11.15 (infração 04) e Acórdão CJF 0194-13/13).

No entanto, em que pese este entendimento, não se pode deixar de analisar as normas referentes à base de cálculo do imposto nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular quando o contribuinte, assume a incidência do imposto na origem, tendo direito, portanto, ao respectivo crédito no destino, como ocorre no caso em análise.

Frise-se que, nada obstante o entendimento do STJ em grau de recurso representativo de controvérsia (REsp 1125133/SP) e na Súmula nº 166, o qual é confirmado pelo STF (RE 466526), todos os Fiscos Estaduais continuam a exigir o ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, o que obriga o contribuinte a ingressar com ação judicial para ter reconhecido o seu direito ao não recolhimento do ICMS nessas operações.

Diante disso, não se pode negar o direito ao crédito ao contribuinte que, como no presente caso, preferiu não buscar seu direito judicialmente e decidiu por recolher o ICMS exigido nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular.

Estabelecida tais premissas, há se analisar qual a base de cálculo do ICMS nestas operações.

Neste ponto, vale ressaltar que o lançamento fiscal tem fulcro no quanto disposto no art. 17, §7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no art. 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

O aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese dos referidos dispositivos legais.

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 incidentes naquela operação.

No entanto, a decisão de primeira instância, adotando o entendimento externado pelo Superintendente da Administração Tributária através da Instrução Normativa nº 52/13, 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.

Ocorre que a referida Instrução Normativa ultrapassou os limites de sua atuação, pois, determinou uma base de cálculo diversa daquela prevista na LC 87/96 e na Lei Estadual nº 7.014/96.

A Lei Complementar 87/9 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 aditados)

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.

Por sua vez, a Lei nº 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 aditados).

Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúvida, omisso ou mesmo impreciso no conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e especificam, com clareza hialina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de que aqui se trata.

Em verdade, o que se verifica no presente caso é uma tentativa de deturpar o conceito claro e preciso contido na norma legal, pois a suposta interpretação acerca do conteúdo da norma acaba por alterar completamente o significado da expressão “*valor da entrada mais recente*”.

Não há método de interpretação que justifique a alteração substancial de uma expressão clara e precisa contida na norma legal.

Note-se que 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 dos tributos incidentes na operação.

Nos termos do dispositivo em comento, o valor da entrada mais recente deve ser utilizado apenas na hipótese de o estabelecimento remetente só adquirir mercadorias por transferência. Isto porque, em operações desta natureza não há o que se cogitar de preço, aplicável tão somente em atos de mercancia.

Assim é que, em observância ao quanto disposto no artigo 108 do CTN, não há aqui espaço para cogitar do uso da analogia ao quanto previsto para as transferências de mercadorias que tenham sido submetidas a processo de industrialização pelo estabelecimento remetente (inciso II, §4º da LC nº 87/96), até mesmo porque, a existência de similitude entre as situações previstas nas normas objeto de integração é pressuposto imprescindível à utilização deste método interpretativo, evento que não se constata no caso dos autos.

Através do mencionado inciso II – aplicável às mercadorias industrializadas – o legislador determina que a base de cálculo aplicável à situação fática ali prevista deverá corresponder ao valor do custo da mercadoria transferida.

Já na hipótese do inciso I – mercadorias objeto de revenda – resta estatuído que a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, elemento que não comunga de qualquer identidade com o custo, daí porque imprestável o referido método para conferir legalidade à adoção de critérios de apuração semelhantes, como pretendeu o Nobre Relator.

Demais disto, 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!

Em face do exposto, entendo que o lançamento de ofício não pode prosperar, uma vez que pautado em interpretação extensiva e, por conseguinte, desautorizada pelo ordenamento pátrio, da norma legal que lhe dá supedâneo.

Subsidiariamente, caso este entendimento reste vencido quanto ao mérito da autuação, observo que, pelo fato da IN 52/2013 ter alterado a interpretação da própria SEFAZ/ BA, adotada durante anos, não se pode exigir do contribuinte a multa por ter aplicado uma interpretação que era justamente a que era aplicada pela SEFAZ/BA à época dos fatos geradores.

Diante disso, deve ser cumprido o comando contido no art. 106, I, do CTN, para se excluir a penalidade em virtude da aplicação retroativa da norma interpretativa.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (grifos aditados).

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência e mérito)

Data maxima venia, ouso divergir do entendimento do ilustre Conselheiro Relator quanto à preliminar de decadência e ao mérito da acusação.

Assim 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, 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 administrativo, 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.

Portanto, 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.

Consequentemente, 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 24/07/2014.

Outro aspecto que pontuo diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que 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

Incialmente, 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.”

Contudo, 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 procedural, 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 24/07/2014, 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 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 trata-se 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 1^a JJF 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) 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;

b) 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;

c) 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.

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

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

2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento

da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1 na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

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

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

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

... Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga [...].

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

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

(...)

(destaques no original)

Verifico que a multa indicada no Auto de Infração, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Porém o contribuinte pede a exclusão da multa aplicada, lastreando o apelo nos artigos 100, II e III, e 106, I, *in fine*, ambos do CTN.

E da análise do quadro em mesa, convenço-me de que em relação à exclusão da multa assiste razão ao contribuinte, consoante teor do Voto do digno Conselheiro Relator, 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 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 considero 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.

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** o Auto de Infração nº **206891.0017/14-0**, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$411.701,98**, e dos acréscimos legais, sem incidência da multa aplicada de 60%, conforme o art. 106, I, do CTN.

VOTO VENCEDOR - (Preliminar de decadência e mérito) - Conselheiro(a)s: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência e mérito)

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência e mérito)

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