

**A. I. N°** - 206891.0024/14-6  
**AUTUADO** - LOJAS RIACHUELO S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 04/02/2015

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0006-03/15

**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 decadência e nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 15/07/2014, refere-se à exigência de R\$402.126,65 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal do referido imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de abril de 2009 a dezembro de 2010. Infração 01.02.23.

Em complemento, consta a informação de que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de 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.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 51 a 124 do PAF. Reproduz os termos da autuação fiscal e comenta sobre a tempestividade da defesa. Alega que no caso em tela, ocorreu a **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 incurso 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 conseqüentemente, 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.

No mérito, o defendente comenta sobre o método utilizado pela fiscalização para a lavratura do presente Auto de Infração. Alega que o método utilizado pela Fiscalização para alterar a base de cálculo do ICMS não está previsto em lei. Que os Agentes Fiscais do Estado da Bahia criaram uma metodologia completamente equivocada que não encontra amparo no art. 13, §4º da Lei Complementar 87/96. 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 ilícito, 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.

O defendente 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 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 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.

O impugnante afirma que segue, *ipsis literis*, o comando contido na Lei Complementar 87/96 que disciplina para o ICMS que a base de cálculo deverá ser calculada considerando o valor correspondente ao da entrada mais recente. Reproduz o artigo 13, inciso I, parágrafo 4º da Lei Complementar 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 defendente 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”.

O defendente também informa que traz à baila a Consulta 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 a 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.

O defendente 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 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 o impugnante ao fazer suas transferências o faz desta forma, indaga por que o Fisco do Estado da Bahia interpreta a legislação e autua o defendente 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 a Impugnante 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 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 IN 52/2013 não pode respaldar auto de infração, pois constitui norma que já entrou em nosso ordenamento jurídico eivada de vícios.

Diz que no caso em tela o Fisco Baiano objetivou alterar a base de cálculo constante no RICMS/BA o qual não prevê o expurgo do ICMS, PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS e emitiu a IN 52/2013 para alterar a legislação vigente, possibilitando indevidamente este expurgo. Se a IN 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 IN 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, o defendente 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 pelo impugnante. 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.

O impugnante 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 obrigue o impugnante 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”*.

Diz 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 ao impugnante. Entende que, não obstante o resultado final deste julgamento não tenha sido favorável ao impugnante, o Voto Divergente demonstra que a autuação não é pacífica perante seu Conselho Fiscal Estadual. 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, o defendente alegou que, não bastasse todo o exposto na explanação de mérito, o valor da multa aplicado é totalmente abusivo e excessivo (60%). Diz que no caso em tela, a multa não revela a natureza punitiva, que lhe é peculiar, mas sim, a de verdadeiro tributo “disfarçado”, o que não se pode admitir, pois viola o princípio da proporcionalidade. Entende que 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. Que não há nem que se falar em Autuação na medida em que o defendente 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.

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, o defendente reafirma que o presente Auto de Infração não merece prosperar à medida que:

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

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.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 132 a 157 dos autos. Nas considerações iniciais esclarecem que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal. Dizem que é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Transcrevem o art. 155, § 2º, XII, “i” e o art. 146, III, “a” da Constituição Federal, além do art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96, afirmando que a referida lei complementar definiu que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria. Que se pode concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente e essa correspondência nós encontraremos nas normas contábeis que definem como deve ser o valor do custo de aquisição da mercadoria que será integrada ao estoque da empresa para posterior transferência para as suas filiais.

Registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior do que o devido.

Salientam que o defendente, em nenhum momento, contestou os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente PAF. Dizem que não procede a alegação de decadência e reproduzem decisões do CONSEF no sentido de que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributária deve ser analisado com base no art. 173, inciso I do CTN.

Transcrevem os arts. 107-A e 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB e dizem que a homologação tácita prevista no art. 150, § 4º do CTN só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal. O imposto não recolhido foi lançado de ofício, e em relação aos valores cobrados neste Auto de Infração não houve o lançamento por homologação, por isso, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Ressaltam que no PAF A.I. 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emite parecer jurídico, datado de 13/01/2011, de lavra da Procuradora Maria José Sento-Sé afirmando que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB “prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.” Dizem que além disso, no caso de estorno de crédito fiscal, não se pode falar de que foi feito o pagamento antecipado previsto nas decisões do STJ. Ou seja, no caso em tela, não se operou a decadência.

No mérito, reproduzem o conteúdo constante no corpo do Auto de Infração e frisam que o defendente se restringe a alegar a inaplicabilidade do precedente o STJ; a violação ao princípio da não-cumulatividade; contesta a Instrução Normativa 52/2013 e o conceito para a expressão “valor correspondente à entrada mais recente”, subtraindo-se os valores de ICMS, PIS e COFINS (*tributos recuperáveis*).

Dizem que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, visto que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS. Afirmam que se deve colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito de valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Em seguida, citam ensinamentos de Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleeiro, e Sacha Calmon Navarro Coelho. Também mencionam o que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e indicam como fundamento para a lavratura deste Auto de Infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a inteligência de que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da Nota Fiscal de entrada nos estoques na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada neste Estado (BAHIA), sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, deve-se adotar a entrada de maior valor, por ser mais benéfico para o contribuinte. Informam que excluíram apenas o PIS e o COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos acostados aos autos.

Nas considerações finais, os autuantes dizem que a questão a ser debatida neste PAF consiste em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária, exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos e imposto (ICMS) em detrimento das demais unidades da Federação. Dizem que é vedado às legislações ordinárias dos Estados via Decisão Normativa e Decreto ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, porque estarão violando o disposto no art. 155, § 2º, XII, “i”, bem como o art. 146, III, “a” ambos da Constituição Federal, combinado com o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

Dizem que em face do expendido, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 nos conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros, tratadas neste modesto trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Ressaltam que o Estado da Bahia apenas editou uma Instrução Normativa (I.N. 52/2013) para esclarecer ou interpretar, com base ou fundamento nas normas contábeis, o que deve se compreender por valor correspondente à entrada mais recente. Entendem que está demonstrado ao longo da informação fiscal o acerto da autuação e pedem a procedência total do presente Auto de Infração.

## VOTO

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

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

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



*referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...

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

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

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

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

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

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

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2009 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2014. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 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.

Observe 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 conseqüente 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.

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

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.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 206891.0024/14-6**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$402.126,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso IV, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de janeiro de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA