

A. I. N° - 206891.0017/14-0  
AUTUADO - C&A MODAS LTDA.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 26/02/2015

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0037-03/15**

**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. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 24/07/2014, refere-se 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.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 58 a 72 do PAF. Informa que é tradicional empresa que atua no ramo do comércio varejista em diversos Estados brasileiros, sendo cumpridor de todas as suas obrigações tributárias. Como empresa multinacional, goza de grande reconhecimento no mercado, mantendo como parte de sua cultura interna o mais rigoroso respeito a todas as normas que regulamentam sua atividade.

O defensor informa que antes de adentrar na ilegalidade da cobrança combatida, deve ser reconhecida a decadência parcial do crédito tributário em questão, o qual está parcialmente extinto nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

Diz 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 período de fatos imponíveis de janeiro/2009 até dezembro/2010, sendo lavrado em 24 de julho de 2014, o defendant alega que o direito de o Fisco estadual lançar os créditos relativos ao período anterior a 24 de julho de 2009 já está decaído.

Ressalta que esse é o entendimento pacificado pela Primeira Seção do C. Superior Tribunal de Justiça no regime dos recursos repetitivos (REsp 973.733/SC), no qual se entendeu que deve ser aplicado o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN nas hipóteses em que o contribuinte efetua o pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que sequer foi aventado no presente caso. Diz que em relação à glosa de suposto crédito indevido, tal entendimento foi complementado no julgamento do AERESP nº 201100369851 realizado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 07.11.2011, de modo que o artigo 173, I, do CTN passou a ser aplicável somente para os casos em que o creditamento tido por indevido "abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento".

Afirma que, no mesmo sentido é o acórdão proferido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça em 27.08.2013, e que restou corroborado o entendimento de que deve ser aplicado o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN mesmo na hipótese de crédito de ICMS glosado, desde que tenha havido recolhimento parcial do ICMS no período. Para comprovar a existência do recolhimento parcial e, portanto, da necessidade de aplicação do prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, o defendant requer a juntada da tela extraída do próprio site da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia que confirma a existência de recolhimento de ICMS em todos os meses abarcados no Auto de Infração lavrado (Doc. 02).

Conclui que o direito de o Fisco constituir créditos tributários de ICMS relativos ao período anterior a 24 de julho de 2009 já se encontrava totalmente esvaziado pela decadência quando da lavratura do Auto de Infração, devendo este ser cancelado.

O defendant repele o teor da acusação fiscal e diz que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para supostamente corroborar a lavratura do presente Auto de Infração é a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferida no REsp nº 1.109.298/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, da Segunda Turma.

Alega que, pela simples leitura de tal decisão – que sequer transitou em julgado, resta claro que ela foi proferida em situação fática e jurídica absolutamente distinta da que é retratada neste processo administrativo. Diz que o STJ definiu, por meio do referido julgamento, que o critério para definir a forma de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em Estados diferentes, nos termos do artigo 13, § 4º, é o tipo de atividade exercida pelo estabelecimento remetente.

Afirma que na situação analisada pelo Superior Tribunal de Justiça, o estabelecimento remetente era de natureza industrial e o Centro de Distribuição foi considerado seu prolongamento, o que caracterizou a transferência promovida não como a do inciso I (hipótese de atividade mercantil), mas a do inciso II do §4º do artigo 13 da LC 87/1996 (atividade industrial), em que a base de cálculo é "*o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*"

Entende que no caso ora analisado, o estabelecimento do defendant localizado em São Paulo adquiriu as mercadorias de outras pessoas jurídicas (fornecedores), sendo notório que o defendant possui estabelecimentos em todo o território nacional, atendendo a um enorme número de consumidores. Diz que é uma empresa idônea e respeitada no mercado que se dedica ao comércio varejista de vestuário, promovendo vendas em larga escala. Para desenvolver suas atividades, o defendant se vale de um número compatível de fornecedores, também espalhados por diferentes regiões do país.

O defensor adquire seus produtos de outras empresas (fornecedores), não podendo ser equiparado a um estabelecimento industrial, uma vez que apenas revende os produtos fabricados por seus fornecedores (não promovendo a transformação desses produtos!), razão pela qual, afirma que o entendimento manifestado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.109.298/RS não possui qualquer relação com o presente caso. Afirma que a base de cálculo correta a ser usada por sua empresa para transferência das mercadorias para o estabelecimento baiano é aquela prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei 87/1996.

Também alega que, se não bastasse o erro cometido pelo Fiscal em fundamentar equivocadamente o Auto de Infração em tal precedente do Superior Tribunal de Justiça, o qual não possui qualquer relação com o presente feito, existe outra ilegalidade cometida pela Fiscalização, pois esta modificou a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei 87/1996. Diz que a referida Lei Complementar nº 87/1996 e a legislação ordinária do Estado da Bahia não prevêem a metodologia adotada pela fiscalização, de forma que a “base de cálculo” apurada é manifestadamente ilegal, por violar os princípios da legalidade e da não cumulatividade.

Em relação ao conceito de “valor da operação” entende que não há dificuldades, quando a saída ocorre em decorrência de um negócio jurídico, com efetiva mudança na titularidade das mercadorias, pois, nessas hipóteses, ela equivale ao preço, critério apto a mensurar o negócio jurídico celebrado que representa pressuposto da incidência do ICMS.

Quanto à transferência, afirma que ocorre entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes Estados, inexistindo o critério de preço, a partir do qual normalmente se estrutura o valor da operação. Para essas hipóteses de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, o já comentado § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 prevê como estabelecer a base de cálculo do imposto.

Frisa que o inciso I estabelece que a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, aplicando-se quando a atividade desenvolvida pelo remetente for mercantil; o inciso II estabelece que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, aplicando-se quando a atividade desenvolvida pela remetente for industrial; por sua vez, o inciso III estabelece que, tratando-se de mercadorias não industrializadas, a base de cálculo é seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Ressalta que tal previsão legal é repetida, *ipsis literis*, no artigo 17, § 8º, I, da Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996 que instituiu o ICMS no Estado da Bahia. Que no presente caso, conforme amplamente demonstrado no tópico anterior da defesa, não há dúvidas de que a atividade do estabelecimento remetente é mercantil, razão pela qual a base de cálculo prevista na Lei Complementar é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do mencionado inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 e no referido artigo 17, § 8º, I, da Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996.

Por se enquadrar em tal hipótese legal, a filial paulista do defensor registrou em seus livros fiscais o valor correspondente ao preço de aquisição das mercadorias adquiridas de seus fornecedores, lançando como crédito de ICMS o valor correspondente ao imposto cobrado na etapa anterior, como previsto no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal e no artigo 19 da Lei Complementar nº 87/1996.

Informa que seguindo estritamente o que estabelece o artigo 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/1996, a filial paulista do defensor, por se tratar de estabelecimento comercial, efetuou a transferência das mercadorias para o estabelecimento ora autuado utilizando como base de cálculo o “valor correspondente à entrada mais recente”, expressão que se refere ao valor em que o estabelecimento remetente adquiriu, em época mais recente, as espécies de mercadoria em questão. Contudo, entendeu a Fiscalização que a base de cálculo utilizada pelo defensor estaria incorreta,

O defendente ressalta que nova exação fiscal, para se revestir de constitucionalidade, necessita ter previsão em lei, e que os entes políticos são obrigados a submeter o ônus pretendido ao contribuinte ao Poder Legislativo de sua esfera, com todo o rigor que antecede sua publicação. Se uma nova exigência tributária estiver prevista em qualquer tipo normativo, exceto em lei, esta será inconstitucional e, logo, inexigível, sob pena de violação ao Princípio da Legalidade Tributária. Diz que o caso em tela é a perfeita ilustração de tal violação, já que 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.

Apresenta o entendimento de que, apesar de a Lei Complementar nº 87/1996 não estabelecer claramente no artigo 13 um conceito específico para “valor da entrada mais recente”, o que também não ocorre na legislação ordinária do Estado da Bahia, foi consolidado o entendimento que “valor da entrada mais recente” é o valor pelo qual o estabelecimento remetente recebeu, em data mais recente, as mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência interestadual (preço de aquisição mais recente).

Sobre o tema, destaca o entendimento do Professor Hugo de Brito Machado e do Professor Ives Gandra da Silva Martins, em resposta à Consulta formulada por outro contribuinte em situação muito similar a do presente processo. Diz que se percebe que a Fiscalização pretendeu manipular a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais com base em um critério que não possui qualquer previsão legal, apenas porque entende que esta seria a maneira correta de realizar tal procedimento.

O defendente cita, também, uma passagem da resposta à consulta elaborada pelo ilustre Ives Gandra, o qual entendeu que é absolutamente equivocado o entendimento manifestado pelo Fisco Estadual da Bahia ao excluir os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) da base de cálculo do ICMS na transferência interestadual, por lhe faltar previsão legal.

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. Que também viola o disposto no artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal, pois somente lei complementar pode *“estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”*.

Menciona que as transferências realizadas pelo estabelecimento remetente não foram objeto de isenção, uma vez que não houve obrigação legal que a determinasse. Que se pode verificar no artigo 176 do Código Tributário Nacional que a isenção sempre decorre de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para sua concessão, definindo quais os tributos que a isenção se aplica e qual o prazo de duração, quando for o caso. Também afirma que as saídas em questão não foram beneficiadas pela não-incidência do ICMS, pois as transferências efetuadas pelo defendant foram regularmente tributadas, questão essa controversa no presente feito.

Entende que não há dúvidas que a Instrução Normativa nº 52/2013 extrapola os limites definidos pela Constituição e pela Lei Complementar nº 87/1996, ao determinar que devem ser excluídos da base de cálculo da operação os tributos recuperáveis, pois, ao assim proceder, impede que o contribuinte destinatário da mercadoria possa se creditar do valor total cobrado na etapa anterior, em total violação ao disposto no já citado artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal (princípio da não-cumulatividade). Se forem excluídos os valores dos “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS, Cofins), tal

como determina a Fiscalização, o valor de ICMS a ser creditado pelo estabelecimento destinatário, no caso, o defendant, será menor do que aquele efetivamente pago pelo estabelecimento remetente. Ou seja, restará distorcido o princípio da não-cumulatividade em razão da indevida manipulação da base de cálculo por parte da Fiscalização.

Conclui que restou claro que inexiste respaldo legal para realização do “método” de cálculo realizado pela Fiscalização, e que é certo, ainda, que a Instrução Normativa nº 52/2013 é inconstitucional e ilegal, pois inovou com relação aos limites estabelecidos na Carta Magna e na Lei Complementar que regulamentou o imposto, razão pela qual a glosa de créditos realizada pela Autoridade Fiscal não merece ser mantida por este Conselho Administrativo.

O defendant requer seja julgado improcedente o presente Auto de Infração. Adicionalmente, ainda que não seja admitida a alegação de decadência, requer seja julgada totalmente procedente a Defesa Administrativa para desconstituir o crédito tributário. Requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos, pela realização de perícia contábil, tal como já abordado, e pela realização de sustentação oral no julgamento.

Requer, ainda, que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do patrono da Defendant, Francisco Nogueira de Lima Neto, OAB/SP nº 143.480, com domicílio profissional na Av. Paulista, 1842 - Ed. Cetenco Plaza, Torre Norte, 2º andar, CEP 01210-923, São Paulo/SP, principalmente no que diz respeito ao julgamento da defesa, de modo a possibilitar a apresentação de Memoriais, bem como a realização sustentação oral na sessão de julgamento, sob pena de nulidade.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 118 a 142 dos autos. Nas considerações iniciais, dizem que procuraram identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo a se compreender os lindos da controvérsia instalada na esfera administrativa. 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 defendant, em nenhum momento, contestou os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados 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 tributário 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. Também afirmam que no caso de estorno de

crédito fiscal, não se pode falar que foi feito o pagamento antecipado, previsto em decisões do STJ. Concluem que 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 defendant se restringe a alegar a inaplicabilidade de precedente do STJ; violação ao princípio da não-cumulatividade; 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 Baleiro, 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 intelecção 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. 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 defendant alega que o direito de o Fisco estadual lançar os créditos relativos ao período anterior a 24 de julho de 2009 já está decaído.

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

**Art. 150** *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem*

*prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, 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 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 decurso 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 deficiente 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.

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.

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.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

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 206891.0017/14-0, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$411.701,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA