

A. I. N° - 206891.0031/14-2  
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 23.12.2014

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0253-04/14**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, I, da LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I, da Lei nº 7.014/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Rejeitadas as preliminares de decadência e de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/08/2014, exige ICMS no valor de R\$ 122.542,71, acrescido de multa de 60%, em decorrência de 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. Trata-se de estorno de crédito fiscal de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º da lei Complementar 87/96.

O autuado apresenta defesa (fls. 40 a 60) e, após efetuar uma síntese dos fatos e preliminarmente suscita a decadência parcial do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2009, sendo que foi intimada da lavratura do presente Auto de Infração em 12.08.2014. Afirma que nos casos de tributos lançados por homologação, a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, isto é, cinco (5) anos a contar da ocorrência do fato gerador. Diz que decorrido esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se manifestado, considera-se homologado e definitivamente extinto o crédito. Frisa que no caso em lide não se pode aplicar o disposto no art. 173, I, do CTN, pois nos casos de tributos sujeitos ao princípio da não-cumulatividade, como o ICMS, o creditamento do montante pago na etapa anterior possui verdadeira natureza de pagamento.

Entende que houve ofensa ao princípio da legalidade, posto que o crédito lançado pela impugnante em sua filial corresponde rigorosamente ao imposto incidente na etapa anterior, como previsto no art. 155 § 2º, inciso I, da CF/1988, e no artigo 19 da Lei Complementar nº 87/1996, assim como nas normas da legislação ordinária que regulam a não cumulatividade do imposto. Em consequência do manifesto comprometimento da base de cálculo, assevera que o trabalho da fiscalização é inválido, pois desatende ao princípio da legalidade, consagrado nos artigos 150, inciso I e 37, ambos da CF/1988. Ademais o procedimento fazendário fere o art. 97 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a base de cálculo deve estar prevista em lei, e não em meros atos emanados pela autoridade administrativa, a pretexto de padronizar procedimentos de

auditorias. Transcreve o art. 142 do CTN o qual indica os elementos essenciais que o lançamento, na condição de ato administrativo, deve preencher, para se reputar válido. Entende que no caso em exame o lançamento nasceu eivado de vícios insanáveis, por ter tomado como base de cálculo critério não previsto em lei, daí a sua imprestabilidade.

Outrossim, para encontrarem o valor da entrada mais recente na filial autuada no Estado de origem, cujas mercadorias foram transferidas para a filial do Estado da Bahia, os autuantes utilizaram o seguinte método:

- a) Tomaram o valor da aquisição da mercadoria efetuado pelo estabelecimento sediado no Estado originário, que corresponde ao valor da última entrada;
- b) Desse valor, retiraram o valor do ICMS, do PIS e da COFINS;
- c) Em seguida, adicionaram o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída dos estabelecimentos localizados em outros Estados.

Ocorre que tal entendimento é equivocado, na medida em que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o conceito de “valor de entrada mais recente” de que trata a legislação pertinente, não equivale ao conceito de “custo de aquisição da mercadoria”.

Assim, tal pretensão da fiscalização, ao equiparar conceitos absoleutamente distintos não tem qualquer amparo legal, sendo exclusivamente para fins arrecadatórios.

Menciona que o art. 13, inciso I da LC 87/96, estabelece que, na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo é o valor da operação. Ou seja, deve ser o valor da entrada mais recente da mercadoria.

De qualquer forma, na situação descrita no Auto de Infração, a última entrada da mercadoria, que antecedeu a transferência interestadual para o CD da impugnante, não foi uma transferência interna entre estabelecimentos da impugnante, mas uma aquisição mercantil, celebrada entre o estabelecimento remetente a terceiros.

Questiona o que realmente deve ser considerado como “valor da entrada mais recente” da mercadoria, para quantificação da base de cálculo nas transferências interestaduais. Frisa que a princípio não há previsão expressa na legislação do Estado da Bahia, acerca do que deve ser entendido como “valor da entrada mais recente”, haja vista que o art. 56 do RICMS/BA limita-se a reproduzir o contido na LC 87/96.

Destaca a legislação do Estado de Pernambuco, que no seu RICMS determina expressamente que o valor da entrada mais recente corresponde ao valor total da nota fiscal, inclusive o ICMS-fonte quando nele incluído. Também o Estado do Rio de Janeiro estabelece como valor da entrada, o preço de aquisição mais recente. Menciona e transcreve parte dos Acordões do CONSEF da Bahia, tais como JJF 0080-02/13 e JJF 0009-02/12. Também traz decisão da 1ª JJF, na qual por meio do Acordão JJF nº 0263-01/11 foi estabelecida a evidente diferença entre a base de cálculo “valor de entrada mais recente” da base de cálculo “custo”, abordando as hipóteses em que cada qual deve ser aplicada.

Traz disposições normativas, que assentam o entendimento de que a base de cálculo em voga, (valor correspondente à entrada mais recente) há de ser compreendida pelo valor total constante na nota fiscal de aquisição mais recente da mercadoria, sem exclusão dos valores do ICMS, PIS e COFINS. Trata-se do valor (do prelo) da mercadoria constante na Nota Fiscal de aquisição, lançado, inclusive, para fins de registro da entrada da mercadoria nos livros fiscais.

Ademais, trata-se de mera movimentação física entre estabelecimentos de uma mesma entidade, sem mudança de titularidade nem mercancia. Destaca que a jurisprudência tem considerado que “por valor da entrada mais recente”, há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto de transferência – que no caso decorreu de uma operação mercantil.

Assevera a insubsistência da exigência ora guerreada, porquanto a definição de “entrada mais recente” utilizada pelo fiscal, nas operações de transferência interestadual, objeto do AI, entre estabelecimentos do mesmo titular, para fins de revenda, está em total desconformidade com o previsto na legislação pertinente.

Para quantificar o referido “custo de aquisição”, o fisco estadual adotou o critério de retirar o ICMS, o PIS/COFINS, referente às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado.” Contudo adotou procedimento que não encontra guarda quer na LC 87/96, quer na legislação ordinária baiana.

Questiona por que não consideraram os autuantes todos os custos inerentes à operação, de acordo com os preceitos normativos, posto que “custos de aquisição” tem fundamento na teoria da contabilidade. Indivíduo que, aplicado tal conceito, com a exclusão de tributos recuperáveis, em atenção ao ato jurídico perfeito, deveriam ter sido considerados não apenas o preço pago (preço destacado em nota fiscal), mas todos os custos incorridos para incorporação e manutenção da mercadoria em estoque, tal como prevê o competente Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1).

Sustenta a incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre base de cálculo aplicada em operação ocorrida perante outro Ente Federativo. Frisa que eventual resolução de controvérsia entre Entes Tributantes, acerca da divisão de receitas tributárias, não pode ser obtida em detrimento do contribuinte, mas, sim, por intermédio da via prevista na legislação pertinente. Traz entendimento do STJ, nesse sentido. A final pede a improcedência da autuação e requer que as futuras intimações sejam realizadas, exclusivamente, em nome de RICARDO MALACHIAS CICONELO, advogado, inscrito na OAB/SP, sob o nº 130.857, com escritório na Ave. Paulista nº 453, 5º andar, CEP 01311-907, São Paulo, sob pena de nulidade.

Os autuantes prestam a informação fiscal (fls. 92 a 117) e, inicialmente, tecem considerações acerca da matéria tratada no Auto de Infração. Explicam que, nos termos do art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o valor correspondente ao custo de aquisição da mercadoria a ser incorporada ao estoque da empresa para posterior transferência para suas filiais. Afiram que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na lei complementar, não escapando a qualquer tipo de interpretação ampliativa, e consideram que a legislação baiana traz essa mesma definição, repetindo literalmente o que consta na LC 87/96. Mencionam que 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, I, da LC 87/96, para que não venham a recolher aos Estados de origem valores maiores que os devidos.

Ressaltam que os cálculos e valores constantes nos demonstrativos anexados ao Auto de Infração não foram contestados.

Quanto ao pedido de nulidade afirmam que o trabalho de auditoria tem total amparo na legislação do ICMS, conforme será abordado quando da apreciação do mérito, bem como foi lastreado na IN 52/2013 que esclarece essa questão, sendo considerada, portanto, norma de caráter meramente interpretativa. Sendo norma interpretativa, a mesma retroage para atingir fatos

geradores pretéritos, em consonância com o art. 106, I do CTN, transcrito no corpo do Auto de Infração em comento.

Quanto à decadência arguida na defesa, argumentam que está pacificado nas decisões do CONSEF e na jurisprudência administrativa baiana que o prazo decadencial deve ser analisado com base no art. 173, I, do CTN. Referindo-se à menção da defesa ao § 4º do art. 150 do CTN, os autuantes sustentam que a lei baiana fixou um prazo para a homologação diferente daquele que está previsto no CTN, no § 5º do art. 107-B do COTEB, sendo que a previsão do art. 150, § 4º, do CTN é para quando a lei não fixar prazo à homologação, porém a legislação do Estado da Bahia fixou o prazo de homologação em cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 107-A, I, do COTEB. Fazem alusão a parecer da Procuradoria do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), segundo o qual a contagem do prazo decadencial deve obedecer a regra prevista no Código Tributário do Estado da Bahia.

No mérito, os autuantes reproduzem o conteúdo constante no corpo do Auto de Infração e, em seguida, explicam que a decisão do Superior Tribunal de Justiça que foi citada no Auto de Infração separa as hipóteses previstas nos incisos I a III do §4º do art. 13 do LC 87/96, sendo que para o presente processo aplica-se o inciso I deste dispositivo legal.

Afirmam que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, uma vez que o legislador federal não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

Tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar 87/96 definiu que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, os autuantes passam a abordar a demonstrar o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, conforme relatado a seguir.

Afirmam que, lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária” e, assim, no art. 109 do CTN, prevê que “*Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários*”.

Após citarem doutrina, afirmam que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Salientam que se o direito tributário, através da LC 87/96, por permissão explícita da Constituição Federal, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da ciência contábil ou de direito privado, teria que o fazer de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Dizem que é exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, deverá fazê-lo de modo expresso.

Tecem considerações acerca do art. 110 do CTN, citando farta doutrina, e, em seguida, afirmam que é natural e lógico, que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar-se-á a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde

estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Mencionam que, numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haja vista que a Lei Complementar 87/96 definiu a base de cálculo, mas não conceituou esse valor.

Afirmam que foi utilizado como fundamento para a lavratura deste Auto de Infração o disposto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, isto é, a inteleção 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, sendo que, quando ocorreu mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de maior valor, por ser mais benéfico para o autuado. Para tanto, retirou-se apenas o PIS e a COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o Item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1).

Acrescentam que, apesar da mencionada orientação ser datada de 08/01/10, como se trata meramente de norma procedural, é aplicável a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou, visto que os tributos mencionados já eram considerados recuperáveis na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o que está disposto nos artigos 142 e 144, § 1º, ambos do CTN, cujos teores transcreveram. Reproduzem farta doutrina acerca das características dos tributos recuperáveis:

Asseguram que a base de cálculo do ICMS, na situação em lide, está disposta na LC 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, §4º, I. Dessa forma, o art. 56, V, “a”, do RICMS-BA/97, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, que, por sua vez, está amparada na citada Lei Complementar, sendo legítima a exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a maior pela filial baiana, decorrente de valor da base de cálculo acima do permitido na legislação, nas operações de entradas decorrentes de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, acarretando, creditamento a mais nos livros Registro de Entradas e Apuração de ICMS, implicando subsequente pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Ressaltam que, como nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa não existe mudança de titularidade da mercadoria, cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no estoque da empresa. Explicam que o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), portanto, o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Dizem que a questão debatida neste processo consiste em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações exclusivas do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, em detrimento das demais unidades da Federação. Acrescentam que a unidade federada que faz essa ampliação da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem, porém o Estado destinatário suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS. Citam jurisprudência e doutrina para embasar seus argumentos.

Destacam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS

nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois afrontam o disposto no art. 155, §2º, XII, “i” (para o ICMS), bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar 87/96.

Assim, alicerçado na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal e na LC 87/96, dizem ser evidente que:

*(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.*

Ao finalizarem, sugerem que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

Inicialmente constato que o Auto de Infração em lide foi lavrado com a estrita observância ao disposto no RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Em preliminar de mérito, o autuado suscitou a decadência do direito de constituição do crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2009, posto que o lançamento de ofício ocorreu em 12/08/2014, sendo recebido em 14/08/2014, razão porque pede a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação.

Indubitavelmente não pode prosperar a pretensão defensiva, posição que vem sendo mantida de forma dominante, por este CONSEF, haja vista que as disposições do artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e não da ocorrência do fato gerador, conforme o artigo 150, § 4º do CTN invocado pelo impugnante, como segue:

**Código Tributário Nacional (CTN):**

*“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”.*

**Código Tributário do Estado Bahia (COTEB):**

*“Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”*

**Regulamento do ICMS (RICMS/97):**

*“Art. 965. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”;*

Denota-se que a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a presente situação, haja vista que o impugnante deixou de recolher parcelas do imposto devido.

No caso em exame, o prazo para contagem referente ao período objeto do questionamento (janeiro a julho de 2009) se iniciou em 01/01/2010, com termo final em 31/12/2014.

Considerando que a ação fiscal se iniciou em maio de 2014, com a formalização da 1ª intimação (fls. 20) - e o lançamento ocorreu em 12/08/2014, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário.

Fica rejeitada portanto, a preliminar de mérito de decadência apresentada pela defesa.

Ressalto que nos termos do art. 125, inc. I, do COTEB, não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual. De igual modo o RPAF aprovado pelo Decreto 7.629 de 09 de julho de 1999 e alterações preceitua no art. 167, III que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

O defensor suscitou preliminarmente a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o método utilizado pela fiscalização é contrário à lei e à jurisprudência.

Afasto essa preliminar de nulidade, pois a metodologia aplicada pelos autuantes está em conformidade com a legislação que foi empregada na apuração do imposto lançado (art. 13, §4º, I, da LC 87/96, art. 17, §7º, I, da Lei 7.014/96). Em conformidade com essa legislação, a Instrução Normativa 52/13 esclarece como a fiscalização deve aplicar essa legislação, portanto, essa Instrução Normativa não foi a fundamentação legal da autuação, bem como não inovou ou criou critérios para a apuração de base de cálculo do imposto. Em razão de seu caráter esclarecedor ou interpretativo, a IN 52/13 pode ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o art. 106, I, do CTN. Por seu turno, a jurisprudência citada na defesa não vincula o procedimento a ser adotado pela fiscalização.

No mérito, o autuado questiona a metodologia empregada pelos autuantes na fixação da base de cálculo a ser aplicada nas transferências interestaduais de mercadorias provenientes de Centros de Distribuição pertencente à mesma empresa, localizados no Estado de Santa Catarina, São Paulo e Pernambuco. Foi considerado o valor correspondente à entrada mais recente, sendo este o valor da última entrada da mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência para destinatário localizado neste Estado.

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

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

O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos no caso concreto, portanto, os valores pagos relativamente a esses tributos incidentes nas aquisições são recuperáveis quando da operação subsequente. No caso das transferências estas são caracterizadas pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente à mesma empresa.

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

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

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

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

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

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

As legislações do ICMS dos Estados de Pernambuco e do Rio de Janeiro não se mostram capazes de elidir a autuação, pois não se aplicam ao Estado da Bahia.

O argumento defensivo atinente ao pacto federativo não merece acolhimento, pois a ação fiscal está respaldada na Lei Complementar 87/96, a quem cabe dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Os julgados citados pelos autuantes na defesa não são o fundamento da autuação, e mesmo que tais julgados se apliquem ao caso em análise, como sustenta o autuado, esse fato não modifica o entendimento que tem prevalecido neste Conselho de Fazenda.

Em decorrência do procedimento adotado pelo remetente, ao incluir os valores do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo das operações de transferência dos Centros de Distribuição localizados em outros estados da Federação, relativos a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais) gerou no estabelecimento do autuado, localizado no Estado da Bahia um crédito fiscal superior ao previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e, consequentemente, configura um crédito fiscal maior que o instituído na lei.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0031/14-2** lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 122.542,71**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. V, II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2014.

PAULO DANILLO REIS LOPES – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS DE CARVALHO – RELATORA

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR