

A. I. N° - 206891.0030/14-6
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERPERMERCADOS)
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, e
- EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 01042015

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0055-05/15

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. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos apurados de forma não cumulativa sobre vendas (tributos recuperáveis), entre eles as contribuições federais do PIS e da COFINS e o ICMS não compõem o custo da mercadoria a ser revendida. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 11.08.2014, com a seguinte imputação: "Fiscalização dos exercícios de 2009 - estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo de 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 ou atacadistas (CD's), com destino à filial localizadas neste Estrado. Estorno do ICMS creditado a maior nos livros de entradas com a subsequente apuração devido (menor que o previsto em lei). Fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2009. Valor exigido: R\$184.874,70. Aplicada a multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra "a", da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa (fls. 41/61), subscrita por advogado conforme procuração anexa (fls. 62/63). Após fazer uma síntese da autuação o contribuinte suscitou a preliminar de decadência parcial do débito lançado, referente ao período de janeiro a julho do exercício de 2009.

Invocou a aplicação ao caso das regras contidas no § 4º, do art. 150, do CTN, pois o creditamento do montante pago na etapa anterior possuiria verdadeira natureza de pagamento. Caberia no caso lançamento complementar. Incabível seria a aplicação do art. 173, I, do CTN, por ausência de pagamento antecipado. Postulou também a aplicação do art. 156, inc. V, pois estaria consumada a extinção do crédito tributário pela decadência.

No mérito defesa argumentou:

- I. A ofensa ao princípio da legalidade (art. 13, § 4º, inc. I, da LC 87/96):
- II. que o conceito de custo de aquisição não é coincidente a expressão "valor da entrada mais recente", pois neste último deve ser considerado o valor total da nota fiscal, relativa à aquisição mais recente, inclusive o ICMS da fonte, quando nele incluído, a exemplo do que prescreveu o RICMS do Estado de Pernambuco (art. 14, § 19º) e Rio de Janeiro (art. 8º, inc. item 1 do livro I).

Pontuou que são terminologias completamente distintas: "preço de aquisição" e "custo de

aquisição" sob a ótica contábil.

Mencionou a jurisprudência do CONSEF, fazendo citação dos autos dos acórdãos, 0080-02/13; 0263-01/11 e 0009-02/12.

Em seguida, argumentou que mesmo que se admita o conceito de custo de aquisição para a quantificação da base de cálculo nas transferências interestaduais, deveria ser considerado não somente os custos decorrentes da emissão da respectiva nota fiscal de entrada (aquisição), mas também os custos inerentes à incorporação e manutenção da mercadoria nos estoques da impugnante. Que o critério da retirada ou expurgo dos impostos indiretos, não cumulativos, a exemplo do PIS e COFINS, não tem previsão na lei. Por sua vez o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) ao tratar do "custo de aquisição" não se limita às inclusões/exclusões efetuadas pelos autuantes, fazendo referência ao imposto de importação, transporte, seguros, manuseio e outros.

Mais a frente a autuada arguiu a incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre a base de cálculo aplicada em operação ocorrida perante outro ente federativo. Caberia ao Estado destinatário (no caso concreto, a Bahia), tão somente verificar se em face das notas fiscais de entrada no estabelecimento existem inidoneidades que prejudicariam os efeitos jurídico-tributários do documento fiscal. Frisou ainda que eventuais controvérsias entre os entes tributantes, acerca da divisão das receitas tributárias, não poderiam ser obtidas em detrimento do contribuinte, mas sim por intermédio da vis prevista na legislação, ou seja, o manejo das ações judiciais contidas no ordenamento (ADI, etc).

Ao concluir pediu pela improcedência do lançamento fiscal.

Os autuantes prestaram informação fiscal em 06/10/2014, apensada às fls. 92 a 118 do PAF.

Inicialmente destacaram que a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal apresenta diversas nuances, a começar pelo veículo normativo que o legislador fez uso para apurar o valor monetário do ICMS nas operações de transferência interestaduais de mercadorias.

Fizeram transcrição das disposições do art. 155, § 2º, inc. XII, letra "i", da Constituição Federal de 1988, que remeteu para a Lei Complementar a competência para fixar a base de cálculo do ICMS e, de igual modo, o art. 146, III, "a", da Lei Maior, que impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Frisaram que a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao 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.

Do texto positivado concluíram que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma CORRESPONDÊNCIA com o valor da entrada mais recente e essa correspondência seria encontrada 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, conforme foi explicitado na Instrução Normativa 52/2013.

Pontuaram ainda que tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra "a") trouxe essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86. Ou seja, a referida I.N. 52/2013 apenas trouxe à tona a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE. Que não houve nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo.

Quanto aos impactos das disposições normativas, registraram 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, I da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior

que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto. Que a importância deste fato deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se o contribuinte incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Para melhor compreensão desta matéria disseram se fazer necessário avançar na verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo Código Tributário Nacional (CTN); bem como do que está disposto na Ciência Contábil, no Direito Privado, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Ressaltaram ainda que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

No tocante à preliminar de decadência invocaram a aplicação ao caso das disposições do art. 150, § 4º, do CTN c/c o art. 107-A do COTEB - Lei nº 3.956/81, que prescreve que direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

Corroborando esse entendimento mencionaram o parecer jurídico da PGE/PROFIS datado de 13.01.2011, de lavra da Procuradora Maria José Sento-Sé, no sentido de que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do referido diploma legal “*prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.*” Frisaram também que no caso de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL, não se pode falar de que foi feito o pagamento antecipado previsto nas decisões do STJ mencionadas pelo sujeito passivo.

No mérito, após fazerem uma transcrição do conteúdo constante do corpo do Auto de Infração declararam que a defendantre restringiu-se a alegar que concordava com a exclusão do ICMS da Base de Cálculo, apontando o montante que considerava devido para fins de pagamento, mas discordando da subtração dos valores de PIS e COFINS (tributos recuperáveis).

Ao refutar os argumentos defensivos afirmaram que a Decisão do STJ separou claramente as hipóteses previstas nos incisos I a III do §4, do art. 13 da LC 87/96. Sendo que, para este processo, aplica-se o inciso I deste dispositivo.

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.

Tomaram 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, restando 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.

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 está expresso no art. 109 do CTN:

Art. 109. 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.

Nesta ordem conceitual, transcreveu *lições do jurista Leandro Paulsen, “in verbis”*:

... quando as categorias de Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos,

conceitos e formas de puro Direito Privado, porque não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas sem alteração e portanto vinculantes dentro deste...

... não se nega ao direito tributário a prerrogativa de dar efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado (p. ex., pode a lei dar, para fins tributários, à doação, ao aporte na integralização de capital etc., os mesmos efeitos da compra e venda. Mas é a lei tributária que (se quiser) deve dá-los, e não o intérprete. Não há razão para supor que o legislador tributário, quando mencione, por exemplo, o negócio de compra e venda de imóvel, ignore a existência da promessa de compra e venda, da cessão de direitos do promitente comprador, do aporte de capital etc. Se ele quiser atingir também algum desses outros negócios jurídicos, basta que o faça expressamente ...

Citaram também ensinamentos doutrinários de Luciano Amaro (2004): *o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso.*

Em suma, 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”.

Salientaram que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA) teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

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, urge que o *diga de modo expresso*.

Em seguida fizeram considerações em torno das disposições do art. 110 do CTN, a partir do escólio dos Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comentário:

“Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Segundo Coelho (1999), o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação.

Continua Coelho (*ibidem*, p. 576): Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores [e adiciono, Base de cálculo] dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar ou alargar a Base tributável, realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.

Nesta mesma toada, Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), assevera que o art. 110 do CTN é preceito dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico. É matéria tipicamente de *definição de competência tributária*. Explicita que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a *definição*, o *conteúdo* ou o *alcance* de institutos de direito privado.

Na visão de Machado (1998), se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Por fim, no dizer de Baleeiro (1999), combinado com o art. 109, o art. 110 do CTN faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158).

Adiciona Baleeiro (*idem.*, p. 691): Pois bem, o art. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Nessa linha de pensamento, disseram ser 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.

Numa ou noutra situação, não poderia 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, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

De acordo com a ciência contábil, o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, I).

Para tal desiderato, afirmaram ser de grande valia a transcrição do que está normatizado pelo CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, de sorte a poder entender o que existe de critério adotado pela ciência contábil que possa se assemelhar ao VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE.

Assim sendo, utilizou-se como fundamento para a lavratura desta 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, adotou-se a entrada de MAIOR valor, pois mais benéfico para o contribuinte. Para tanto, retirou-se APENAS o PIS e o 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 (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) Estoques, disponível em “http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf” e com a doutrina predominante, que assim dispõem:

ITEM do CPC – ESTOQUES - “11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de

transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR)" (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº 1, de 8/01/2010).

Que a apesar da mencionada orientação ser datada de 08.01.2010, como se trata meramente de norma PROCEDIMENTAL, a mesma se aplica 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 expressamente nos art. 142 e § 1º, do art. 144, ambos do CTN, "in verbis":

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (g.n.)

No que concerne ao posicionamento doutrinário, declarou que a doutrina assevera que estas são as características dos **tributos recuperáveis**:

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

[...]

Esse entendimento técnico é agora não só aceito, como também exigido por nossa legislação." (In ELISEU MARTINS, Contabilidade de Custos, 9. ed. – 6. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2006, p. 126).

[...] Dessa maneira, os valores dos impostos recuperáveis [ICMS, PIS, COFINS] pagos na aquisição das matérias-primas e dos demais materiais utilizados na produção não devem compor o custo de aquisição que será incorporado aos estoques." (In LUIS MARTINS DE OLIVEIRA e JOSÉ HERNANDEZ PERZ JR., Contabilidade de custos para não contadores, 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2007, p. 69). (g.n.)

Por força de mandamento constitucional, sustentaram ter ficado evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Assim, o art. 56, V, "a", do RICMS/BA, 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 Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta 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 MAIOR nos livros de ENTRADAS e de apuração do ICMS, implicando subsequente pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Por fim, enfatizou que o tributarista Ives Gandra esclarece, em pareceres emitidos, que nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato "*equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.*"

Como não existe mudança de titularidade da mercadoria objeto da TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, pois o inciso I do §4., do art. 13 da LC 87/96, refere-se a MESMOS TITULARES, opera-se a citada equivalência. Então, se ocorre uma EQUIVALÊNCIA "*À MERA MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA*", cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no ESTOQUE DA EMPRESA. Como já afirmado acima, o valor da mercadoria é registrado no ESTOQUE DA EMPRESA com a EXCLUSÃO DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (ICMS, PIS e COFINS). E assim também está consignado na doutrina CONTÁBIL, que é mais adequada para definir esse ponto específico. 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.

Em seguida passaram a tratar do posicionamento do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), contidas nos Acórdãos 000-13/14; 0092-11/14 e 0138-11/14, todos consolidando o entendimento de que o "*VALOR CORRESPONDETE À ENTRADA MAIS RECENTE*", (base de cálculo), é composto sem a inclusão dos tributos recuperáveis (no caso concreto, PIS e COFINS).

Ao fazer as considerações finais afirmaram que a questão debatida neste P.A.F. consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

E ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembrou que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Fez também considerações a partir das lições de Aliomar Baleeiro do conceito de receita pública.

Que o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias ADQUIRIDAS DE TERCEIROS para posterior comercialização.

Transcreveram considerações em torno do tema proferidas pelo Ministro do STF, Gilmar Mendes, nos seguintes termos:

Na realidade, (...) “é possível extraer na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabelecem reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar que a esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional (...)"

Normas editadas por Leis Complementares “tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal.”

Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, “[...] sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados [...] com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica”, valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado – extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008.

Discorreram ainda 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 estarão violando o disposto no artigo 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, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.

Assim, alicerçado na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, disseram 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.

É palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis mencionadas alhures.

Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, em face do expedito, 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.

Nesse diapasão, 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.

Ao finalizar a peça informativa formularam pedido para que o julgamento seja pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

VOTO

Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado em outras unidades federadas, tributadas pela alíquota de 7% ou 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pelas alíquotas internas e interestaduais, a depender do Estado de origem das mercadorias.

A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para filias localizadas na Bahia o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias. Em relação ao ICMS, fez a inclusão da carga de 7% ou 12%, incidente nas operações de remessa, em transferência. Considerou como indevida a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação, gerando assim crédito em valor maior que o permitido, no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.

O contribuinte, em preliminar de mérito, arguiu a decadência parcial do crédito tributário reclamado, no período de 01/2009 a 07/2009. Invocou a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, visto que teria apurado o fato gerador do imposto, calculado tributo e cumprido as obrigações acessórias decorrentes, conforme seu entendimento do que era efetivamente devido. Todavia, quando o A.I ingressou no mundo jurídico, 05/08/2014, já haveria transcorrido o período de 5 anos, contados da

ocorrência do fato gerador.

Não acolho a alegação relativa à *extinção de parte do crédito tributário, pela decadência, no período de janeiro a julho de 2009*, visto que a legislação tributária vigente à época do fato gerador, nos termos do art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e conforme o §4º do art. 150 do CTN, previa o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador e, portanto, o prazo em relação aos fatos geradores de 2009 teve início em primeiro de janeiro de 2010, do que, contando-se cinco anos, se esgotaria em 31/12/2014. ocorre que o Auto de Infração foi lavrado em 31/07/2014, dentro do prazo conferido pela Lei Complementar Federal (CTN) e pela Lei Ordinária Estadual

Observo ainda que com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, foi revogado o art. 107-A, I, do COTEB. Todavia, por tratar-se de norma jurídica de natureza material e não procedural, não poderá retroagir para surtir efeito em relação aos fatos geradores constituídos sob a égide da norma anteriormente vigente. Assim, frente às considerações acima, rejeito a prejudicial de mérito, correspondente à decadência parcial arguida pelo sujeito passivo.

No mérito, a questão que se apresenta neste processo é a interpretação que deve ser dada a regra prevista no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, a qual estabelece que “*Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

Objetivando esclarecer a dimensão da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

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

Entendo que esta regra se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:

- (i) o do ICMS E DEMAIS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (PIS/COFINS) lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.

Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado será levado ao conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

O valor correspondente à entrada mais recente é coincidente o com o conceito de "custo comercial", posto que este foi o valor desembolsado pela empresário para adquirir as mercadorias que serão destinadas à posterior revenda. Todavia, os impostos recuperáveis são excluídos desse valor (custo) em razão de serem ativos de natureza distinta, constituindo créditos a serem compensados com os débitos das operações subsequentes. Portanto, insubstinentes os argumentos empresariais quanto afirmou que o conceito relacionada ao valor da entrada mais recente nada tem haver com o conceito de custo, que seria somente aplicável nas hipóteses de operações realizadas em estabelecimentos industriais, posto que o conceito de custo estaria atrelado à atividade fabril.

Na situação em que a mercadoria é adquirida e em seguida transferida para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, pela lógica, o valor atribuído à mercadoria na operação de transferência deve corresponder ao da aquisição (o que ocorre nas operações internas), onde o

débito neutraliza o crédito. Já na operação de aquisição nas operações interestaduais, o montante do crédito correspondente ao valor do imposto pago na operação antecedente (outro Estado) é compensado com o débito da operação subsequente (valor da aquisição + lucro).

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, §4, I da LC 87/96 “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” deve ser o que efetivamente onerou a aquisição, visto que o valor do imposto e das contribuições pagas na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar; PIS/COFINS a RECUPERAR) que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

Em conclusão: o contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado de origem, relativo a aquisições feitas naquela unidade federada (internas e interestaduais), gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito. Não há como se acatar a nulidade suscitada na peça de defesa ou se acolher os argumentos de mérito do contribuinte, em especial, considerando as disposições contidas na IN nº 52/13.

Por fim as decisões judiciais e administrativas invocadas pelo contribuinte não são vinculantes para o Estado da Bahia, e não afastam a possibilidade do ente tributante (no, caso, a Bahia), desenvolver e aplicar interpretação distinta daquelas formuladas em outras instâncias de julgamento. É o que vem ocorrendo no âmbito do CONSEF, de forma majoritária, em diversas decisões exaradas pelas Juntas a Câmaras, a exemplo dos Acórdãos 0138-11/14, 0092-11/14 e 0112-01/13, que vem aplicando, a casos idênticos ao relatado nestes autos, a interpretação contida na Instrução Normativa 52/2013, pela exclusão do tributos recuperáveis da composição da base de cálculo de transferência.

Convém observar ainda que a citada I.N. mesmo tendo sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores do A.I, e norma interpretativa, retroagindo as suas disposições, conforme prescreve o art. 106, inc. I, do CTN (Código Tributário Nacional).

Considerando o acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

Acordam os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0030/14-6, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o contribuinte a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$184.874,70**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2015.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO – JULGADOR