

**A. I. Nº** - 206891.0054/14-2  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**AUTUANTES** - PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP/COMÉRCIO  
**INTERNET** - 21.08.2015

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0137-02/15

**EMENTA.** ICMS. CRÉDITO FISCAL.. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre Centro de Distribuição, o valor da base de cálculo é o da entrada mais recente. Revisão fiscal elaboradas pelos autuantes reduz o valor do débito, acolhendo a argumentação defensiva. Infração parcialmente procedente. Prejudicada a realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 15 de dezembro de 2014, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 135.943,74, pela constatação da seguinte infração:

**01.02.23.** Utilizou indevidamente 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. Completa a acusação, a informação de que "*Trata-se de estorno de crédito de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no do ICMS, pois inferior ao previsto no art. 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96*".

Tempestivamente, a empresa autuada, por intermédio de seus advogados, apresenta defesa (fls. 49 a 72), na qual, inicialmente, após breve histórico do lançamento e suas conclusões, ressalta que o critério eleito pela fiscalização para a composição da “nova” base de cálculo, com base nos direcionamentos da IN nº 52/2013, deve ser afastado, conforme os argumentos apresentados.

Informa ser pessoa jurídica de direito privado, que atua no comércio varejista. Parte dos produtos que comercializa pode ser originada dos Centros de Distribuição (mesmo titular), localizados em outros estados da Federação, por meio de operações de transferência (sem alteração de titularidade).

Dessa forma, conforme preceitua o art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 (transcrita), informa que nas transferências de estabelecimento comercial do mesmo titular, utilizou como base de cálculo do ICMS o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento do Remetente.

Indica que, no caso concreto, a Fiscalização lavrou do Auto de Infração, com base no entendimento firmado na IN 52/2013, no sentido de que a base de cálculo seria a última entrada com a exclusão do PIS, COFINS e ICMS, adicionando em seguida o valor do ICMS sobre a saída da mercadoria (alíquota interestadual), o que descaberia, diante do fato de que o Estado da Bahia estaria substituindo o critério previsto em Lei Complementar, corretamente adotado pela Impugnante para o cálculo da base de ICMS correspondente à sua atividade (comércio), qual seja o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, por uma base de cálculo “equivalente”, que a própria fiscalização denominou de “custo de aquisição”!

Ainda que, por hipótese, admita-se que a pretensão do Estado da Bahia tenha sido aplicar no presente caso o inciso II, § 4º, do art. 13. da Lei 87/96, que fala em “custo da mercadoria produzida”, Frisa que tal base de cálculo é destinada ao setor industrial, o que não é o caso.

O disposto acima parece ter sido de fato a pretensão da fiscalização, tendo em vista que o próprio precedente do STJ (Resp nº 1.109.298), igualmente transcrito em trechos, que respalda o Auto lavrado pela Fiscalização gira em torno da base de cálculo nas operações das transferências interestaduais entre um estabelecimento industrial e um estabelecimento comercial. Não se trata, pois, do mesmo suporte fático da autuação em análise que envolve dois estabelecimentos comerciais.

Fala que, no caso acima, o STJ decidiu pela aplicação do inciso II, ou seja, pela eleição da base de cálculo das empresas que possuem atividade industrial:

Dessa forma, observa que a inspiração advinda do precedente acima, utilizada como respaldo pela fiscalização para efetuar a lavratura do presente Auto de Infração, não merece qualquer atenção, uma vez que dispõe de estabelecimento industrial, restando claro que houve um equívoco da no critério adotado para o cálculo da base do ICMS na hipótese de transferência de mercadorias destinada a estabelecimento do mesmo contribuinte situado em outro estado, cuja atividade desenvolvida é de natureza comercial, o que torna todo o trabalho fiscal passível de revisão, por contrariar o princípio da legalidade, previsto nos artigos 150, I e 37 da CF, devidamente copiados.

Nessa linha, fala que o erro cometido pela fiscalização na adoção da base de cálculo, contamina os requisitos essenciais do lançamento, tornando imprestável para qualquer fim, sendo, portanto, inválido, nos termos indicados no art. 142 do CTN, sendo o principal deles a eleição da correta base de cálculo, e que a falta de um desses elementos ou até mesmo a utilização incompatível com o caso concreto, torna o ato administrativo insanável, ensejando a sua insubsistência. Traz doutrina que ampara seu raciocínio.

Fala, ainda, que no presente caso, a fiscalização adotou como base de cálculo critério não previsto em lei tornando o lançamento imprestável, por conter vícios insanáveis, devendo ser o Auto de Infração julgado improcedente, não admitindo que a base de cálculo adotada possui respaldo em Consultas Formais ou atos emanados pela Autoridade Administrativa para padronizar procedimento de auditoria, uma vez que o art. 97 do CTN dispõe que a base de cálculo deve estar prevista em Lei.

Esclarece que a base de cálculo do imposto, por força da alínea “a” do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, está disciplinada na LC nº 87/96, no seu artigo 13, I, onde estabelece que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, este entendido como o preço livremente acordado entre vendedor e comprador, sendo cediço que nas transferências interestaduais o comprador e o vendedor se confundem, de modo que essa liberalidade do valor da operação ameaçaria o pacto federativo, pois, a depender do interesse do momento (saldos credores ou devedores), as “partes” poderiam manipular o preço.

Diz, ainda, que antevedendo um conflito entre os estados, o legislador complementar se preocupou em “blindar” a livre escolha do valor da operação nestes casos, elegendo critérios para aplicação da correta base de cálculo do ICMS, nos termos do § 4º, I, art. 13 da LC 87/96, reproduzida no art. 56, V do RICMS/BA, também transcrito.

Pela inteligência de tal redação, conclui que o legislador elegeu o tipo de atividade do contribuinte como critério de escolha da correta base de cálculo nessas operações, de modo que quando o estabelecimento for mercantil, que é o presente caso, a base de ICMS será o valor da operação anterior, ou seja, da operação entre o fabricante (vendedor) e o estabelecimento remetente (comprador), e por ser empresa que atua apenas no ramo mercantil, em respeito ao disposto na Lei Complementar 87/96, sempre adotou a mesma base de cálculo do ICMS nas suas transferências interestaduais para todos os estados da federação e não apenas para o Estado da Bahia.

Aduz que a Fiscalização, por meio da Instrução Normativa 52/2013, em evidente prejuízo do contribuinte, trouxe novo entendimento acerca da base de cálculo prevista na LC 87/96, no sentido de que “o valor da entrada mais recente” prevista no Inciso I não deve mais corresponder ao valor total da operação mais recente, mas sim ao “custo de aquisição”.

A conclusão acima pode ser revelada a partir da análise dos anexos do Auto de Infração, mais especificamente no “Demonstrativo de Apuração de Base de Cálculo [...]”, com a seguinte sistemática:

- a) Retirou o valor do ICMS, do PIS e da COFINS do valor de aquisição mais recente da mercadoria pelo Centro de Distribuição;
- b) Em seguida, acresceu o valor do ICMS sobre a operação de transferência/saída interestadual;
- c) Apurou o ICMS na operação com base no valor acima;

Como respaldo ao procedimento realizado acima, diz que a fiscalização fundamenta que os tributos recuperáveis não compõem o denominado custo de aquisição da mercadoria. Tal conceito é inquestionável, e possui base legal no art. 289, §3º do RIR/99, cujo teor transcreve.

Observa que tal norma determina a decomposição do preço pago pelo bem adquirido para revenda, para fins de contabilização. Significa dizer que somente o valor da própria mercadoria será contabilizada como “estoque” pela adquirente, ao passo que o valor correspondente aos impostos recuperáveis será contabilizado em conta específica “tributos a recuperar”, tornando, inquestionável o conceito de “custo de aquisição” trazido pela Fiscalização, uma vez que, de fato, a parcela dos tributos recuperáveis não compõe o custo contábil de aquisição da mercadoria para revenda.

Aponta o equívoco cometido pela Fiscalização em equiparar os conceitos de “custo de aquisição” com “valor de entrada mais recente” previstos pela LC 87/96, isso porque, quer na Lei Complementar, quer na legislação ordinária baiana, não há qualquer dispositivo/interpretação no sentido de que para encontrar o “valor da entrada mais recente” da mercadoria devam ser expurgados os aludidos tributos recuperáveis, conforme almejado pela fiscalização.

Ademais, se levar em consideração a interpretação sugerida pela Fiscalização, ensejaria uma quebra da ordem natural da sistemática do ICMS nas operações interestaduais. É que além de o remetente estar “vendendo” por um preço abaixo ao de compra, a glosa do crédito no estabelecimento na Bahia, ensejaria um pedido de restituição pelo estabelecimento do Remetente, o que decerto não seria deferido pelo Estado de Origem, conforme entendimento já consolidado em diversos estados, trazendo resposta a consulta tributária realizada nos Estados do Paraná, Santa Catarina, além de Acórdão do Estado de Minas Gerais.

Questiona qual seria o comportamento da fiscalização da Bahia, e se adotaria igual postura quando o Centro de Distribuição neste estado instalado estivesse remetendo mercadorias para outros estados? Poderia o estabelecimento remetente baiano retirar da base de cálculo do ICMS os tributos recuperáveis e conseqüentemente arrecadar ICMS a menor para o Estado da Bahia e, ainda, desde já solicitar a restituição dos últimos 05 anos?

Enceta resposta, no sentido de que a conclusão da Fiscalização de que o valor utilizado pela Impugnante é maior do que aquele previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96”, pois corresponde rigorosamente ao “valor da entrada mais recente” previsto no referido dispositivo legal, devendo ser a presente autuação cancelada na sua totalidade.

Após esclarecer que a Administração Tributária sempre fiscalizou e deferiu o critério jurídico de recolhimento do ICMS com base na norma geral de direito tributário prevista no §4º, I do art. 13º da LC 87/96, o que pode ser confirmada pelo termo de encerramento de fiscalização contido no seu Livro de Ocorrências, fala que a mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, no exercício fiscalizado (2010), só poderá produzir efeitos prospectivos, a partir de 15 de agosto de 2013, data da publicação da IN 52/2013, a teor do art. 146, do Código Tributário Nacional, e pautado pela chancela da própria Administração Tributária, sempre realizou o

cálculo da base do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadoria entre os seus estabelecimentos, na forma do § 4º, I do art. 13º da Lei Complementar 87/96.

Observa que não se trata aqui de erro na determinação da base de cálculo de algum tributo! A divergência se restringe, apenas, ao enquadramento jurídico anteriormente homologado pela Administração, a qual, quando chancela o critério adotado por um longo período de tempo, está expedindo “norma complementar”, e ao alterar, repentinamente o seu entendimento, surge uma incoerência no âmago da própria Administração, a qual, por si só, já enseja causa de nulidade do lançamento, pois vai de encontro aos Princípios Constitucionais que norteiam as relações jurídicas entre Administração e Administrado, tal como a segurança jurídica e a razoabilidade, bem como enseja ofensa ao art. 100, do Código Tributário Nacional, invocando a norma positivada pelo artigo 100, do mesmo CTN, trazendo arrimo da doutrina, em seu favor.

Afirma que há de se reconhecer, também por este motivo, a impossibilidade da Administração Tributária Estadual proceder à exigência do crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração em discussão, já que o mesmo contraria “norma complementar” expedida pelas autoridades fiscais anteriores.

Por fim, caso o entendimento seja pela aplicação retroativa da IN 52/2013, na remotíssima hipótese de se entender que a mesma possui caráter meramente interpretativo, deverá, obrigatoriamente, ser afastada a multa aplicada pela fiscalização, conforme preceitua o art. 106, I, do CTN, também transcrito, e que a “interpretação” dada pela IN 52/2013, publicada em Agosto de 2013, não pode ensejar a aplicação de multa em hipótese alguma, haja vista que o exercício que está sendo fiscalizado é 2010!

Passa, a seguir a esclarecer alguns pontos não observados pela Fiscalização, para definir o “custo de aquisição” – VEMR das mercadorias deve ser da seguinte forma:

Passo 1: Tomar o valor correspondente ao valor da entrada mais recente no “Estabelecimento Remetente”, advinda de estabelecimento comercial ou industrial de outro titular;

Passo 2: Desse valor, retirar o valor dos tributos recuperáveis (ICMS, do PIS e da COFINS)

Passo 3: Em seguida, adicionar o valor do ICMS na saída da mercadoria para o Estado da Bahia.

Diz mais: após análise da metodologia utilizada pelo fisco, torna-se necessário que o processo seja convertido em diligência, a fim de que haja o refazimento de todo o seu trabalho, diante do fato de que há não incidência do PIS/COFINS nas transferências interestaduais entre filiais.

Entende que a Instrução Normativa 52/2013 estabelece que o “valor da entrada mais recente” deve ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento de outro titular. Isso porque, a fiscalização deve ter a cautela em verificar se há alguma hipótese de isenção do PIS/COFINS na operação de venda (Terceiro) ao Centro Distribuidor (Estabelecimento remetente em outro estado), para não retirar PIS/COFINS inexistente da Base do ICMS, causando prejuízos ao Contribuinte!

Contudo, em desrespeito ao disposto acima, observa que no Demonstrativo “DEM Apuração VEMR”, que em diversos casos foram consideradas Notas Fiscais de Transferência de Mercadorias entre filiais da mesma pessoa jurídica para apurar o “Valor de Entrada mais Recente”, trazendo exemplos concretos.

Fala, ainda, ser pacífico que inexistente incidência de PIS/COFINS sobre transferência de mercadorias entre filiais, tendo em vista que a própria Lei Federal que rege essas contribuições é bem clara quanto à formação da base de cálculo: Valor do Faturamento, daí surge a necessidade de Diligência Fiscal, a fim de expurgar do “Valor de Entrada Mais Recente” o PIS e a COFINS, nas hipóteses em que a fiscalização considerou com a última entrada “aquisições” de estabelecimento do mesmo titular (Operações de Transferência).

Aborda a seguir, a não incidência do PIS/COFINS – Mercadorias Beneficiadas pelo Programa de Inclusão Digital, vez que a Fiscalização não se preocupou em verificar se algumas mercadorias objeto do presente Auto, gozam do incentivo do Programa de Inclusão Digital, criado em 2005,

no âmbito da Medida Provisória nº 252, que prevê a alíquota zero de PIS/COFINS, por estar a Empresa fornecedora inserida no programa de Processo Produtivo Básico, trazendo, igualmente, exemplo ilustrativo, e que no exemplo dado, mesmo que o entendimento da fiscalização prevaleça, a não incidência do PIS/COFINS nessas operações afasta qualquer suposto direito creditório do fisco baiano.

Assim, nos termos do disposto nos artigos 123, § 3º e 145 do RPAF, requer seja procedida diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, de modo que seja verificado pela fiscalização no seu Demonstrativo as mercadorias onde não há incidência do PIS/COFINS, seja por se tratar de operação de mercadoria entre filiais, seja por que gozam de incentivo de PIS/COFINS, com base no programa de Inclusão Digital, tornando-se, imprescindível, toda a recomposição do trabalho da fiscalização.

Finaliza, solicitando o julgamento do lançamento, como improcedente, e o conseqüente arquivamento do presente processo.

Informação fiscal prestada pelos autuantes às fls. 146 a 165, registra inicialmente, a base legal e administrativa para o lançamento, e o fato de 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 e II 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.

Após fazer breve histórico do Auto de Infração, bem como a sua base, esclarece a metodologia aplicada para apuração da base de cálculo, reiterando que o "VCEMR" corresponde ao valor do último custo de aquisição da mercadoria contabilizado no estoque da empresa e isto apurado na unidade federada de origem, até a data da transferência interestadual para a Bahia. Por outro lado, registra que na hipótese eventual de ocorrência de várias entradas na filial situada em outro Estado e na mesma data, foi apurado o maior valor dessas operações (pois mais benéfico para o Contribuinte), de sorte a se determinar o valor correspondente à entrada mais recente no estoque da empresa naquela unidade da Federação. Para tanto, foram retirados o ICMS, o PIS e o COFINS (tributos recuperáveis) referentes às operações de entradas no estoque da empresa e foi incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado (operações com destino à Bahia), utilizando-se a respectiva alíquota de origem, sendo elaborados os demonstrativos anexos, tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice).

Seguindo essa linha procedimental, consigna estar no rodapé do citado demonstrativo 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". Para tanto, foram também retirados o ICMS, o PIS/COFINS referentes 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, utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Registra, também, que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal, bem como o fato de detectada mais de uma entrada na mesma data, adota-se o maior valor, pois mais benéfico para a Autuada, visto que o reflexo é um menor estorno de crédito de ICMS.

Assevera que o valor apurado na auditoria deveria ter sido o valor correto da base de cálculo objeto da transferência, pois é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No entanto, a operação se deu por um valor superior ao permitido no art. 13, §4º, I da LC 87/96, tendo efetuado o cálculo da diferença entre a base de cálculo, cujo valor foi registrado na nota fiscal de transferência, e o valor da base de cálculo correta apurada neste trabalho de auditoria (valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), encontrando, destarte, o valor da diferença a maior na BC. Logo, ao multiplicar esta diferença de base de cálculo pela alíquota de

7% (alíquota interestadual de SP/BA), obtém-se o valor de imposto devido, que é exatamente o valor registrado e evidenciado no relatório anexado a este processo administrativo fiscal. Isto prova e comprova o acerto do trabalho elaborado pelos Autuantes nesta Auditoria-Fiscal.

Daí, diz que fazer a transferência com valores unitários iguais, sem a exclusão dos tributos recuperáveis, não é um procedimento correto.

Traz decisões do Conselho de Contribuinte do Estado da Bahia (CONSEF) referente a autos de Infração lavrados contra a própria autuada, bem como entendimento doutrinário acerca de tributos recuperáveis, além do item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1), com nova redação dada pela Revisão CPC nº 1, de 8/01/2010.

A seguir, aborda o papel da Instrução Normativa sobre a interpretação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual e a vinculação à mesma por força do disposto no Código Tributário Nacional (CTN), abordando o fato da mesma interpretar como deve ser compreendido o conceito de valor correspondente à entrada mais recente, falando que como se trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma, transcrevendo seu teor, para assegurar que a autuação obedeceu literalmente ao contido na mencionada IN.

Traz à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui incluído-se a Instrução Normativa, para dizer que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto, e da mesma forma, como a referida IN esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa, entendimento firmado também ao amparo do RPAF/99, art. 167, inciso III, o qual preceitua que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Indica estar anexando novos demonstrativos, vez que o valor do débito foi reduzido de R\$ 135.943,74 para R\$ 112.357,78, tendo em vista o refazimento dos demonstrativos para considerar a não incidência do PIS/COFINS nas operações de mercadorias beneficiadas pelo programa de inclusão digital.

Por fim solicita a procedência parcial do lançamento.

Cientificada acerca da informação fiscal, e alteração de valores ocorrida, com a elaboração de novos demonstrativos (fl. 178), a autuada, manifesta-se (fls. 182 a 194) no sentido de que a discussão central no presente Auto de Infração gira em torno da correta base de cálculo de ICMS a ser adotada na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, situados em diferentes estados, importando saber se a base de cálculo é o valor da entrada da mercadoria mais recente no Estabelecimento Remetente (localizado em outro estado); ou o valor equivalente ao “custo de aquisição” (conforme pretende o fisco).

Isto porque, o Trabalho da Fiscalização tem como suporte central a Instrução Normativa do Estado da Bahia nº 52, publicada em 18 de outubro de 2013, a qual passou a determinar que na formação da base de cálculo do ICMS (art. 13, §4º, I, da LC 87/96), devem-se excluir os Tributos Recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), e acrescentar todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no estoque da Empresa (Remetente).

Ato contínuo, foi apresentada informação fiscal alegando que a base de cálculo do ICMS a ser considerada deve considerar a exclusão dos tributos recuperáveis, pois “é o que determina a norma contábil e a doutrina”, pois os autuantes refizeram o demonstrativo do débito, pois perceberam, diante dos argumentos de defesa apresentados, que foram computado na Base de Cálculo do ICMS valores de PIS e COFINS em operações que não há incidência destas contribuições em razão de benefício decorrente do programa de inclusão digital.

A seguir, basicamente, reprisa os argumentos já constantes na peça defensiva, entendendo insubsistente a conclusão da Fiscalização de que o valor utilizado pela Impugnante é maior

daquele previsto no inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96”, pois corresponde rigorosamente ao “valor da entrada mais recente” previsto no referido dispositivo legal, devendo ser a presente autuação cancelada na sua totalidade.

Ressalta precedente deste Conselho reconhecendo que caso seja aplicada a mencionada Instrução Normativa à fatos geradores pretéritos, deverá haver exclusão das penalidades, conforme art. 100 e 106 do CTN. Colaciona o Acórdão proferido no A. I. 206891.0029/13-0, do Poder Judiciário do Estado da Bahia e Parecer do Ministério Público no mesmo sentido.

Por fim, caso o entendimento seja pela aplicação retroativa da IN 52/2013, entende que deverá, obrigatoriamente, ser afastada a multa aplicada pela fiscalização, conforme preceitua o art. 106, I, do CTN.

Traz decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF em recente julgado de caso idêntico, envolvendo estabelecimento da Impugnante, conforme ementa que transcreve, bem como alguns trechos do Julgado.

Cientificados acerca da manifestação apresentada pelo contribuinte autuado, os autuantes mantêm os termos da informação anterior (fl. 235).

#### **VOTO**

O presente lançamento, ora analisado, reporta-se a glosa de créditos nas operações de transferências interestaduais com base de cálculo superior à prevista na legislação, no caso, transferências de produtos adquiridos de terceiros.

A exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar 87/96 especificar quais sejam, quer de produtos transferidos por industrial, quer por Centro de Distribuição.

Inicialmente, embora tenha iniciado a peça defensiva com a apresentação de argumentos que a primeira vista poderiam levar o julgador a dar tratamento de preliminar, em verdade, os argumentos trazidos se referem a mérito. Ainda assim, algumas considerações são necessárias.

Em primeiro lugar, o lançamento atende aos requisitos de validade e eficácia, não se observando qualquer das situações elencadas nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, que pudessem conduzir à declaração de nulidade.

Quanto a eventual citação equivocada de dispositivo legal tido como infringido, há de se aplicar o regramento contido no artigo 19 do RPAF/99, segundo o qual a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

E tanto não houve prejuízo à defesa, que o sujeito passivo compareceu ao processo, rebatendo-o em todos os seus termos, o que demonstra ter perfeitamente compreendido a acusação fiscal.

Da mesma forma, o ato de lançamento atenta para as disposições do Código Tributário Nacional, não sendo válido invocar-se qualquer nulidade do mesmo.

O fato da autuação mencionar decisão do STJ que eventualmente não guarde relação com o caso em tela, não a macula de qualquer vício, uma vez que o teor da acusação foi plenamente entendido, tendo o contribuinte comparecido ao feito e se defendido amplamente, exercendo, aliás, o seu direito, tanto é que neste momento apreciamos as suas alegações. Por tais razões, adentro na análise da matéria propriamente dita.

As operações contestadas, reportam-se a situações específicas, devidamente listadas pela autuada, a saber, a isenção/não incidência do PIS/COFINS nas operações de transferências, bem como as operações incluídas no programa de inclusão digital.

A respeito da matéria, e visando esclarecer a questão, diante de discussões já travadas neste Órgão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, inclusive no caso ora analisado, especialmente em seu item 2:

"2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros destinada a estabelecimento da mesma empresa, localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

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

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

2.3. o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada de mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria nem transferência pelo destinatário localizado neste Estado."

Tal instrumento normativo aclara, pois, a questão.

Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que *"a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados."*

Isso por que a regra é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na aliena 'a' do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que *"sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)."*

Tal princípio encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: *"(...) não é inoportuno afirmar que não existem 'exceções' ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei 'interpretativa' e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo 'exceção'. (...)."*

Esta é a regra geral. Todavia, como visto linhas acima, o mencionado artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de entendimento de ferir o princípio da segurança jurídica.



Todavia, em que pesem tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito.

Como exemplo, posso citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:

*"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...).*

- 1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.*
- 2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.*
- 3.(...)*
- 4.(...)*
- 5. Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.*
- 6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade".*

Dito isso, analisemos a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em uma outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A Instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, a trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução Normativa não cria, modifica ou extingue norma. apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:

*“As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cujas validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados,*

*convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade esta diretamente subordinada aos atos de natureza primaria, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência.”*

Da mesma forma, posso mencionar decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:

*"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN, ART. 110. I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN, art. 100, I. Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não esta sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal : ADIn n. 311- 9- DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida".*

Assim, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente.

Não há que se falar, pois, em invenção ou inovação da forma de se tributar as operações de transferência, vez que a metodologia aplicada é aquela entendida pela administração tributária como a correta para tais casos, como pretende a autuada.

De igual forma, a resposta das consultas trazidas pela Recorrente em sua peça, não podem ser acolhida, até pelo fato da mesma vincular apenas e tão somente aquele que a formula. Caso desejasse, poderia fazer ela mesma, ao estado da Bahia, usando a sua prerrogativa de contribuinte, uso de tal instrumento, e aí sim, poderia invocar a resposta dada como motivo para o seu procedimento.

No entender de Hugo de Brito Machado “...o processo de consulta tem por fim ensinar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da legislação tributária. A consulta pode ser feita diante de um caso concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte.” (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472).

A formulação de consulta junto à administração tributária é uma das muitas manifestações do direito de petição. A consulta administrativo-tributária permite ao contribuinte obter orientação segura a respeito da interpretação e da aplicação da legislação tributária e aduaneira a um caso concreto que envolve sua atividade, permitindo que ampare sua conduta em entendimento vinculante para os órgãos fazendários. A consulta tributária permite ao contribuinte conhecer, com antecedência, a interpretação oficial e autorizada sobre a incidência da norma tributária e, assim, planejar a vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades, ou seja, é indicativo de lisura do contribuinte, pois se caracteriza como ação de quem quer agir de conformidade com o direito.

Formulada a consulta, o consulente tem o direito de obter uma resposta escrita e fundamentada, pois a sua resposta constitui um ato administrativo que deve preencher todos os requisitos de validade próprios dos atos administrativos em geral.

Importante ressaltar que a resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Deste modo, emitida a interpretação da Administração Pública, deve ser seguida por seus agentes até que o ato administrativo que a contém seja anulado ou tenha perdido o objeto em face de modificação da lei ou de situações de fato. A Administração Pública não pode negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. E não só. Vincula, de igual forma, o consulente.

Ademais, tanto as consultas formuladas em outros estados, quanto a decisão trazida de órgão de julgamento de outra unidade da Federação, repita-se, não pode vincular o Estado da Bahia,

diante da própria autonomia estadual em legislar e interpretar as normas legais, em obediência ao comando constitucional.

Fato é que ao contrário da alegação defensiva, a autuação foi pautada na Lei complementar 87/96, sendo a Instrução Normativa mero elemento aclarador e esclarecedor da matéria, Além disso, a autuada não trouxe a respeito, prova consistente para se contrapor à acusação fiscal.

Já em relação aos tributos recuperáveis, parte importante da autuação, importante frisar que os créditos referentes aos tributos recuperáveis não compõem o custo de aquisição, conforme tratado no item 13.6 da NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC 1.255/09, e no item 11 da NBC TG 16, aprovada pela Resolução CFC 1.170/09:

*“13.6 Os custos de aquisição de estoques abrangem o preço de compra, tributos de importação e outros tributos (com exceção daqueles posteriormente recuperáveis pela entidade), transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos na determinação dos custos de compra.” - NBC TG 1000*

*“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o 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.” - NBC TG 16.*

Uma dificuldade que aparece em relação ao lançamento, diz respeito ao fato de que existem setores que computam PIS e COFINS de forma cumulativa, sobre a receita bruta e o preço total dos produtos vendidos em cada fase de produção e comercialização, sem compensação de tais tributos em fases anteriores, sendo a incidência efetiva de PIS e COFINS equivalentes ao valor desses tributos computados sobre o preço final da venda, somados aos custos incluídos nos preços dos insumos e artigos de consumo intermediário. Quando esses produtos e serviços são adquiridos por outras empresas sujeitas ao PIS e COFINS cumulativas, o custo dessa incidência é transferido em cascata para o preço de bens e serviços em fases seguintes do processo de produção.

Há, ainda, a hipótese de incidência monofásica de PIS e COFINS, pois como ocorre apenas na distribuição do produto, calcula-se o montante devido sobre uma presunção do valor agregado da venda final, o que pode gerar uma majoração ou redução da alíquota efetiva sobre os artigos sujeitos a esse regime monofásico, se comparados com outros artigos sujeitos à regra geral. Além disso, aquelas empresas sujeitas ao regime não-cumulativo podem fazer aquisições de insumos vendidos por empresas sujeitas ao monofásico cujas alíquotas são superiores, contudo, só poderá se creditar nos limites na alíquota determinada no sistema não cumulativo, sendo que os demais créditos não podem ser compensados, gerando, nesses casos, cumulatividade.

Tais situações, evidentemente, criam dificuldades para todos, tanto contribuintes, quanto os fiscos, diante da necessidade de análise acurada das operações, para se determinar a correção ou não das base de cálculo utilizadas no presente caso.

Quanto a tese defensiva de que as operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa não incidiria PIS e COFINS, o que invalidaria a autuação, importante frisar-se que em sede de informação fiscal, foi esclarecida a metodologia utilizada pelos autuantes, qual seja 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”, com a retirada do ICMS, e PIS/COFINS referentes às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem, e ocorrendo mais de uma entrada na mesma data, adota-se o maior valor, pois mais benéfico para a Autuada, visto que o reflexo é um menor estorno de crédito de ICMS.

Com isso, fica devidamente esclarecido que o argumento defensivo não pode prosperar, e que a regra de não incidência de PIS e COFINS nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa foi obedecida.

De relação aos incentivos ao programa de inclusão digital, os argumentos foram acatados, com a devida e necessária revisão do lançamento, o que acarretou a sua redução, e conseqüente elaboração de novos demonstrativos.

Assim é que, após análise dos elementos e argumentos defensivos, acompanho os autuantes em suas conclusões, diante do fato de que, na situação elencada pela autuada, não poderia haver a composição da base de cálculo, tal como realizada, vez que, irregular e incorreta.

Quanto ao pedido de revisão do lançamento, o mesmo ficou prejudicado, diante da informação fiscal, o que a tornou dispensável, ainda mais, diante do acatamento de parte do mesmos pelos autuantes, consoante firmado acima.

Frente a solicitação de afastamento da multa, falece a esta instância tal atribuição, vez que trata-se de penalidade aplicada por descumprimento de obrigação principal.

Ao seu turno, as decisões trazidas ao longo do processo, não vinculam o julgador, o qual age mediante a teoria do livre convencimento, daí por que inexistente a obrigação de segui-las.

Diante de tais motivos, julgo o feito **PROCEDENTE EM PARTE**, no valor de R\$ 112.357,78.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, *julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0054/14-2, lavrado contra COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO*, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$112.357,78**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII, alínea "a", da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores já recolhidos.

Sala de Sessões do CONSEF, 06 de agosto de 2015.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA -JULGADOR