

A. I. Nº - 206891.0042/15-2
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 16.06.2016

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0091-04/16

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, LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I, Lei nº 7.014/96. A Instrução Normativa nº 52/2013 esclarece a interpretação do valor correspondente à entrada mais recente, prevendo que os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis - PIS, COFINS e ICMS) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria e, portanto, não devem ser incluídos na base de cálculo das transferências. Não acatadas as nulidades suscitadas. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente auto de infração foi lavrado, em 16/12/15, para exigir ICMS no valor total de R\$175.599,09, em decorrência da seguinte imputação:

Infração 1 – 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, no período de janeiro a dezembro de 2011.

Consta que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo de ICMS nas operações de entradas por transferência interestadual, tudo em conformidade com o detalhamento efetuado no próprio corpo do Auto de Infração.

O autuado apresentou defesa informando, inicialmente, que exerce o comércio varejista de mercadorias, com predominância de eletroeletrônicos e eletrodomésticos, e sempre diligenciou no sentido de bem cumprir suas obrigações tributárias e, apesar de seus cuidados, ficou desapontado ao ter notícia do auto de infração lavrado contra si.

Preliminarmente, suscita a nulidade do lançamento de ofício por não ter havido auditoria nos documentos fiscais próprios relativos às operações que envolvem o lançamento e por não ter sido observado que *“nem todos os produtos objeto da autuação ensejam direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS calculados pelas alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, tendo em vista que a legislação aplicável determina creditamento por alíquotas diversas, a depender da mercadoria envolvida, origem destas mercadorias, ou, ainda, diferentes sistemáticas de recolhimento, que impactam no valor do crédito a ser recuperado”*. Apresenta, como exemplo,

as mercadorias adquiridas de empresas instaladas na Zona Franca de Manaus, cujo valor do crédito a ser apropriado, em regra, é de 1% (PIS) e 4,6% (COFINS), como se observa da transcrição da legislação a respeito.

Diz que, com relação ao ICMS, existem mercadorias submetidas à tributação específica, como ocorre nos casos de redução de base de cálculo ou de alíquota, bem como mercadorias sujeitas à substituição tributária em etapas anteriores, sem apropriação de créditos pelo estabelecimento que realizou a transferência. A título ilustrativo destaca algumas das situações apontadas acima,

1. tributação diferenciada de PIS e COFINS (Zona Franca de Manaus);
2. tributação diferenciada de ICMS (Substituição Tributária) em alguns dos Estados envolvidos nas operações questionadas, quais sejam, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul.

Conclui que *“não resta dúvida de que o método adotado pelo D. Autoridade Autuante está a merecer reparos, a fim de que sejam devidamente consideradas as particularidades de cada mercadoria autuada, no que toca à sua tributação do imposto e das contribuições em questão”*.

Pede a declaração de nulidade do auto de infração por incompetência do Estado da Bahia para fiscalizar operações (e dados a elas correspondentes) ocorridas perante outro Ente da Federação.

Observa que, para glosa do crédito de ICMS registrado, os agentes fiscais se ativeram à análise de dados de operações ocorridas perante os estabelecimentos emitentes das mercadorias transferidas ao seu estabelecimento, localizado no Estado da Bahia, o que denota manifesta afronta ao conceito de Jurisdição das Normas Estaduais.

Finaliza aduzindo que, ao ter o Estado de origem reconhecido a regularidade da Nota Fiscal, não pode o Estado destinatário, em hipótese alguma, pretender infirmar os dados nela constantes, muito menos para fins de cobrança de tributo. Cita o artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96.

Salienta que *“caso o Estado da Bahia se veja em condição de desvantagem perante outros Estados da Federação, relativamente à divisão da receita tributária, a medida a ser adotada não deve ser tida pela ingerência verificada no presente caso, ao arrepio da competência legislativa”, “em detrimento do contribuinte, mas, sim, através da via prevista na legislação pertinente”*. Transcreve a jurisprudência sobre a matéria.

No mérito, argumenta que o entendimento da Fiscalização *“mostra-se totalmente equivocado, à medida que, para apuração da base de cálculo do ICMS 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”*.

Acrescenta que *“a pretensão fazendária, de equiparar conceitos absolutamente distintos, não tem (nem nunca teve) qualquer amparo normativo, o que, a bem da verdade, não passa de manobra que deturpa as disposições da legislação pertinente, exclusivamente para fins arrecadatórios”*.

Afirma que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular encontra-se prevista no artigo 13, § 4º, incisos I a III, da Lei Complementar nº 87/96, e, embora o referido dispositivo complementar preveja as diferentes composições de bases de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, não faz referência às hipóteses em que cada uma delas será aplicada.

Conclui que a base de cálculo nas transferências deve ser:

- (i) em relação às mercadorias adquiridas para revenda: o valor relativo à entrada mais recente da mercadoria (caso em apreço);

- (ii) em relação às mercadorias industrializadas pelo estabelecimento remetente: o custo da mercadoria produzida, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; e
- (iii) em relação às mercadorias não industrializadas (*in natura*): o preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Em que pese isso, diz que os autuantes estabeleceram que o “valor da entrada mais recente” da mercadoria “*é o equivalente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO*”, “*interpretação que encontra óbice na própria lógica jurídico-normativa*”.

Prossegue dizendo que “*cabe ao intérprete compreender que as hipóteses previstas no referido dispositivo complementar, para quantificação da base de cálculo da transferência, estão relacionadas a fatos jurídicos distintos*” e qualquer tentativa de equiparação mostra-se frágil e, portanto, não deve prosperar.

Observa que, ao contrário do que os autuantes tentaram demonstrar, a jurisprudência sobre o tema, seja ela judicial ou administrativa, corrobora a sua linha de argumentação. Colaciona a sentença proferida pelo Juízo da 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA (Doc. 03 – Processo nº 0524431-38.2014.8.05.0001), decisão que foi confirmada em grau de recurso pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

Afirma, ainda, que “*a atuação do Fisco Estadual acerca da base de cálculo até então utilizada para apuração do ICMS devido nas operações interestaduais entre estabelecimentos de titularidade do mesmo contribuinte situados em diferentes Estados (CDs de São Paulo e da Bahia), afronta o sistema normativo, porquanto atua ela no setor econômico comercial e, com isso, cabe a aplicação, ao caso, dos dispositivos legais seguintes: art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96 e art. 17 da Lei Estadual nº 7.014/96*”.

Passa a discorrer sobre a definição de centro de distribuição dizendo que “*nada mais é que um armazém criado para gerir os estoques de mercadorias de uma rede atacadista e/ou rede varejista, bem como, centralizar a distribuição das mercadorias entre as filiais atacadistas e/ou varejistas e outras pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial*” e “*sua atividade consiste em receber cargas consolidadas para depois fracioná-las com a intenção de consolidar os produtos em quantidade e variedade corretas para, em seguida, serem encaminhadas aos pontos de vendas (lojas)*”.

Repete que possui no Estado de São Paulo um Centro de Distribuição (CD) de produtos adquiridos de terceiros e, sendo assim, a base de cálculo na transferência interestadual deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, isto é, o “*valor das operações em que o titular do estabelecimento compra os produtos, quer dizer, adquire-os de terceiros, em operações empresariais típicas, e depois os transfere a estabelecimento dele próprio localizado em outro Estado*”.

Ressalta que “*a nefasta IN 52/2013, no particular, não poderia trazer interpretação, em evidente prejuízo do contribuinte, para definir 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, como bem asseverado no parecer ministerial*”, porque a lei “*não traz qualquer normatização no sentido de que para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria devam ser expurgados os aludidos tributos recuperáveis*”. Conclui que “*diante da ausência de norma, tanto em sentido formal quanto material, prevendo que, na hipótese, a base de cálculo do ICMS deverá excluir o ICMS, PIS e COFINS, impõe-se o reconhecimento da ilegalidade do auto de infração ora hostilizado*”.

Entende que, na hipótese concreta, “*o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente (o seu preço), sem expurgo do ICMS e dos demais*

tributos recuperáveis, uma vez que o valor da entrada é termo diferente de custo de aquisição da mercadoria, como também pontuado pela Promotora de Justiça em seu pronunciamento”.

Ressalta que este CONSEF, por meio dos Acórdãos JJF nº 0263-01/11 e 0009-02/12, demonstrou a evidente diferença entre o “valor da entrada mais recente” e o “custo”, abordando as hipóteses em que cada qual deve ser aplicado. Transcreve excertos dos citados acórdãos.

Aduz que “as disposições normativas trazidas acima 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 da Nota Fiscal de aquisição mais recente da mercadoria, sem exclusão dos valores de ICMS, PIS e COFINS”.

Lembra que “ao dispor deste modo (fixando o valor da operação de entrada mais recente, sem reduções, como base de cálculo da transferência interestadual), pretendeu o legislador neutralizar os efeitos tributários do trânsito da mercadoria pelo estabelecimento emitente do mesmo titular, de modo a evitar desequilíbrio na tributação entre os diferentes Entes Federativos”, “porque, as operações de transferência não constituem efetivas operações de circulação jurídica de mercadorias, tratando-se de mera movimentação física entre estabelecimentos de uma mesma entidade”. Apresenta um exemplo numérico para corroborar seu posicionamento.

Acrescenta que “se não bastasse a total insubsistência do entendimento do Sr. Agente Fiscal para a quantificação da base de cálculo para as operações, ora discutidas, deve-se salientar, ainda, que parte das mercadorias autuadas, à época das operações de entrada junto aos estabelecimentos emitentes, tal como tratado preliminarmente no item anterior, estava sujeita à sistemática de substituição tributária para a apuração do ICMS” e, portanto, “esse imposto não poderia ser (e não é) tratado como recuperável, de modo que o valor a ele correspondente não deve ser excluído da base de cálculo apurada”.

Alega que, no período objeto da autuação fiscal (2011), “a interpretação da legislação vigente corroborava a postura adotada pela Impugnante, vale dizer, em relação à base de cálculo utilizada nas operações interestaduais realizadas entre seus estabelecimentos, com destino a esse Estado”, cenário que “só veio a ser alterado em 18/10/2013, quando da publicação da absolutamente discutível IN (SAT/BA) nº 52/2013, editada pelo Superintendente da Administração Tributária do Estado da Bahia, que passou a exigir a exclusão dos valores de PIS, COFINS e ICMS da base de cálculo das operações interestaduais de mesmo titular, com destino ao Estado da Bahia”.

Frisa que as disposições da mencionada Instrução Normativa são absolutamente ilegais, e, “ainda que subsistentes (o que se admite apenas a título de argumentação), não podem atingir operações ocorridas anteriormente à sua edição, sob pena de afronta aos Princípios da Anterioridade (arts. 150, III, b e c, da CF) e da Segurança Jurídica”. Cita, mais uma vez a sentença exarada no Processo nº 0524431-38.2014.8.05.0001.

Argumenta que, ainda que se admita, ao caso, o “custo de aquisição da mercadoria”, “devem ser considerados não apenas os custos decorrentes da respectiva Nota Fiscal de entrada, mas, também, outros custos inerentes à incorporação e manutenção da mercadoria no estoque da Impugnante”, tal como prevê o Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) (“custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços”).

Argumenta que é descabida a multa indicada, pois “nada mais fez do que agir em consonância com a legislação vigente à época e, sobretudo, com base nas orientações obtidas através do entendimento reiteradamente adotado por esse C. CONSEF em seus julgamentos e convalidados pelos Tribunais Judiciais”. Traz à colação a doutrina a respeito e conclui que, “havendo modificação do entendimento da Administração, manifestado no exercício das suas funções

regulamentar e de julgamento, a própria legislação estabelece que tal alteração interpretativa não pode ensejar a penalização do sujeito passivo". Transcreve o Acórdão CJF nº 0172-12/11

Por fim, requer que seja declarada a nulidade ou a improcedência do auto de infração, bem como a realização de diligência *"para correta apuração dos valores de PIS, COFINS e ICMS"*, além do cancelamento da multa, *ad argumentandum*.

Os autuantes, em sua informação fiscal, registram 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 artigo 13, §4º, incisos I e II da citada Lei Complementar nº 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 fundamentação, esclarecem 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 apurado na unidade federada de origem, até a data da transferência interestadual para a Bahia. Por outro lado, observam 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.

Salientam que 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.

Seguindo essa linha procedimental, consignam 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.

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

Asseveram 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 artigo 13, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 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 base de cálculo. Explicam que, 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, o que comprova, em seu entendimento, o acerto do trabalho realizado.

Citam decisões deste CONSEF referentes a autos de infração lavrados contra o próprio autuado, bem como o entendimento doutrinário acerca de tributos recuperáveis, além do item 11 do

Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1), com a nova redação dada pela Revisão CPC nº 1, de 08/01/10.

A seguir, abordam o papel meramente interpretativo da Instrução Normativa nº 52/13, relativamente à base de cálculo nas operações de transferência interestadual, e a sua vinculação à lei por força do disposto no Código Tributário Nacional (CTN), entendendo que deve retroagir para atingir fatos geradores anteriores à sua publicação.

Alegam que falece razão ao sujeito passivo sobre a questão referente ao ICMS – substituição tributária que deveria ser acrescido à base de cálculo, pois, a seu ver, isso somente pode ocorrer nas operações internas, haja vista que há o encerramento da fase de tributação.

Nas operações interestaduais, contudo, entendem que ocorre nova etapa de tributação e, portanto, cabe à empresa pedir ressarcimento do ICMS pago na unidade de origem das mercadorias, por se tratar de imposto recuperável.

Acrescentam que, após intimado, o contribuinte informou que “não foi possível localizar os produtos que contêm tributação diferenciada no que concerne à apuração do PIS e COFINS relativa aos produtos recebidos da ZONA FRANCA DE MANAUS no período de 2011”.

Finalizam a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, no que concerne à arguição de nulidade, não há como prosperar a pretensão defensiva de invalidade do lançamento. Verifica-se claramente que a conduta infracional imputada ao sujeito passivo está descrita no Auto de Infração e o lançamento se encontra revestido das formalidades legais. Os autuantes expuseram com clareza o fato infracional, o que permite identificar o autuado, o montante do débito, a natureza da infração, inclusive com amplo detalhamento no corpo do Auto de Infração, assim como nos documentos e demonstrativos com seus dados e cálculos.

A nulidade suscitada, por não ter sido observada a diferenciação de alíquotas do PIS e COFINS em diversas situações, refere-se, na verdade, a questão de mérito, a ser analisada oportunamente.

Quanto à alegada incompetência do Estado da Bahia para fiscalizar operações (e dados a elas correspondentes) ocorridas perante outro Ente da Federação, não merece prosperar, porque se está tratando de valores utilizados pelo contribuinte a título de crédito fiscal, matéria da competência do Estado da Bahia, uma vez que o contribuinte está localizado em território baiano.

Diante disso, não acolho a nulidade suscitada.

Indefiro o pedido de realização de diligência, pois considero que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação do convencimento deste órgão julgador, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

No mérito, o cerne da questão reside na determinação correta da base de cálculo do ICMS a ser utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias de um estabelecimento Centro Distribuidor para outro estabelecimento da mesma titularidade, localizado neste Estado.

De acordo com o detalhamento feito no corpo do Auto de Infração e, posteriormente, na informação fiscal, os auditores fiscais, com fundamento na CF 88, LC 87/96 (art. 13, § 4º, I), Lei do ICMS do Estado da Bahia e RICMS/BA, bem como na Instrução Normativa nº 52/2013, adotaram o procedimento constante das planilhas que elaboraram para a formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais na apuração do valor da entrada mais recente.

A argumentação dos autuantes é de que, buscando fidedignidade com o disposto no artigo 13, § 4º, inciso I, da LC 87/96, na ausência de clareza do significado do “valor da entrada mais recente”,

a sua integração foi buscada na ciência contábil - norma de direito privado (artigos 109 e 110, CTN) e, segundo eles, o valor deve ser equivalente à mercadoria que consta da nota fiscal de entrada, na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada, neste Estado da Bahia, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS da operação da última entrada, pois se referem a tributos recuperáveis, além da inclusão do ICMS referente à posterior saída.

O autuado manifestou seu inconformismo quanto à autuação, sustentando, em síntese, que inexistente diferença de imposto a recolher em favor do Estado da Bahia, nas operações objeto da autuação, haja vista que o conceito adotado para "*valor da entrada mais recente*" é encontrado na jurisprudência, que o considera como sendo o valor pelo qual o estabelecimento tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie, objeto da transferência.

Alega, ainda, que os autuantes utilizaram legislação publicada posteriormente ao período fiscalizado, no caso a Instrução Normativa nº. 052, publicada no Diário Oficial do Estado em 18/10/2013, sendo que o período objeto da autuação alcança fatos geradores ocorridos em 2011, portanto, não podendo a referida Instrução Normativa servir de embasamento legal.

É certo que a CF/88 reservou à lei complementar a competência impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Poder Legislativo e o Poder Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Desse modo, em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, § 4º, inciso I, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular, como sendo *o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*.

Relevante registrar que se trata de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF e o entendimento prevalente nas Câmaras de Julgamento Fiscal, embora não unânime, é o de que:

1. está correto o procedimento adotado pela fiscalização, de apurar o valor correspondente à entrada mais recente desconsiderando o valor dos tributos recuperáveis, com supedâneo no artigo 13, § 4º, inciso I, da LC nº. 87/96 c/c o artigo 17, § 7º, inciso I, da Lei nº 7.014/96 e nas normas da Instrução Normativa nº. 52/2013;
2. a mencionada Instrução Normativa nº 52/13 tem natureza interpretativa e, sendo assim, pode ser aplicada a fatos geradores pretéritos.

Portanto, acato o posicionamento já assentado na jurisprudência administrativa até que venha eventualmente a sofrer alteração, consoante o que consta nos Acórdãos CJF nºs 0334-11/15, 0236-11/15, 0224-12/15, 0243-12/15, 0247-12/15, 0275-12/15, 0231-12/15, 0228-12/15, 0174-11/15, 0114-11/15, 0012-11/15, 0027-11/14, 0044-11/15, 0092-11/14 e 0138-11/14.

Transcrevo, a seguir, trechos dos votos exarados pelo Conselheiro Eduardo Ramos de Santana nos Acórdãos CJF nº 0092-11/14 e 0138-11/14 que ilustram o entendimento:

ACÓRDÃO CJF Nº 0092-11/14

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF em razão de ter desonerado totalmente a exigência fiscal que acusa 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".

Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Norte, tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pela alíquota de 17%.

A fiscalização expurgou o ICMS relativo à aquisição e do resultado, dividiu pela alíquota interestadual e considerou como indevido 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.

(...)

Pelo exposto 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 quanto a 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 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 em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será levado ao conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

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 pago na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar) que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

(...)

A fiscalização acusa que no momento que a empresa adquiriu mercadorias em operações internas com alíquota de 17%, a base de cálculo a ser utilizada na operação de transferência deveria ser com o expurgo do ICMS e não o valor pago.

Tomando como exemplo o modelo apresentado na defesa (fl. 192):

- a) A empresa adquiriu no Estado (RGN) produto industrializado pelo valor de R\$100,00, submetido à alíquota de 17%. **Creditou-se de R\$17,00** e transferiu a mercadoria para filial localizado no Estado da Bahia pelo mesmo valor de R\$100,00 que aplicado alíquota de 12% resultou em **débito de R\$12,00**, valor que foi creditado na filial deste Estado;*
- b) A fiscalização entende que a base de cálculo da transferência deveria ser de R\$83,00, ou seja, o valor da aquisição com o expurgo do ICMS da base de cálculo, que integrado à sua própria base de cálculo (R\$83/0,88) pela alíquota de 12%, resulta em valor de R\$94,32, que aplicado alíquota de 12% resulta em ICMS de R\$11,32;*
- c) Neste modelo hipotético, a fiscalização acusou como crédito indevido o valor de R\$0,68 que corresponde à diferença entre R\$12,00 e R\$11,32.*

Esta situação hipotética aplica-se ao demonstrativo elaborado pela fiscalização a exemplo do produto Calça

AKNCA59 (11 unidades a R\$13,90 = R\$152,90). Do valor unitário de R\$13,90 foi expurgado o ICMS a 17% (R\$2,36) resultando em valor unitário de R\$11,54 que multiplicado por 11 unidades resulta em valor de R\$126,94 que dividido por 0,88 (integração a 12%) resulta em base de cálculo de R\$144,25. Este valor foi deduzido da base de cálculo utilizada na nota fiscal de transferência de R\$152,90, o que resultou em valor de R\$8,65 x 12%, sendo exigido a título de crédito indevido o valor de R\$1,04 (vide fl. 11, com indicação da NF 744391/transferência e NF 479515/aquisição, que foram juntadas às fls. 101 a 178).

Concluo que, ao contrário do que foi fundamentado na Decisão da primeira instância, ao incluir o valor do ICMS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Norte, relativo a aquisições feitas em estabelecimentos industriais localizados naquele Estado, o contribuinte 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.

Assim sendo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, restabelecendo na sua totalidade o valor deste lançamento.”

ACÓRDÃO CJF Nº 0138-11/14:

VOTO

(...)

No tocante a metodologia aplicada, com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, bem como, da mudança de critério da apuração da base de cálculo, observo que ao longo do tempo, ocorreram mudanças significativas de procedimentos adotados por parte dos contribuintes, praticando operações interestaduais com logísticas complexas, objetivando usufruir de benefícios fiscais instituídos pelas unidades da Federação, denominado “guerra fiscal”, que produzem reflexos negativos na regra matriz de partilha do ICMS. Convém fazer algumas considerações.

A própria Decisão proferida pelo STJ no REsp 1.109.298-RS/11, contempla essa mudança de comportamento, visto que o art. 13, §4, II da LC 87/96, estabelece que a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais é o custo de produção, assim entendido, o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento.

Entretanto, algumas indústrias passaram a fazerem transferência interna para um estabelecimento atacadista (ou Centro de distribuição), para em seguida fazer a transferência interestadual, o que deslocava a apuração da base de cálculo para o art. 13, §4, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.

Considerando que tal procedimento vai de encontro ao pacto federativo que assegura a partilha do ICMS entre o estado que produz a mercadoria e o estado em que ocorre o consumo, uma das Turmas do Superior de Justiça proferiu Decisão firmando entendimento de que as transferências originárias de Centro de Distribuição (CD), para efeito de constituição de base de cálculo de transferências, deve ser equiparada a operação originária do estabelecimento produtor, pertencente ao mesmo, ou seja, o disposto no art. 13, §4, II da LC 87/96.

Observo que no Recurso interposto, o sujeito passivo esclareceu que adquiriu mercadorias de fabricantes/industriais (...), etc) e citou como exemplo (fl. 428) como procede na apuração da base de cálculo, relativo a mercadorias adquiridas em estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo, que certamente não fabrica os produtos (apropriando crédito fiscal na aquisição de 7%) e transfere para o Estado da Bahia com alíquota de 12%. Isso, por si só, reflete um crédito no Estado da Bahia, com um volume de imposto superior ao da operação original (diferença de 7% para 12%).

Também, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa 52/13, orientando que:

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.

Dessa forma, mesmo que a citada IN tenha sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos

geradores, reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo da LC 87/96, servindo de orientação aos seus prepostos fiscais, de que para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que em parte foi transcrita pelos autuantes à fl. 322:

... Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após 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 [...].

Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, CONFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (i) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.

Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contido na Decisão da primeira instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo.

(...)

(destaques no original)

Vale destacar que, no presente caso, não houve encerramento da fase de tributação pelo ICMS, não havendo como se aplicar o instituto da substituição tributária, e além disso, os autuantes informaram que, após intimado, o contribuinte afirmou que “*não foi possível localizar os produtos que contêm tributação diferenciada no que concerne à apuração do PIS e COFINS relativa aos produtos recebidos da ZONA FRANCA DE MANAUS no período de 2011*”.

Relativamente à decisão judicial exarada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, observo que ainda se encontra pendente de recurso.

Quanto à alegação defensiva sobre o caráter desproporcional e confiscatório da multa, observo que ela se encontra prevista no artigo 42 da Lei 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante estabelece o artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Saliento, ainda, que não compete a este órgão administrativo de primeiro grau a exclusão de penalidade por descumprimento de obrigação principal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 206891.0042/15-2**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$175.599,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA