

**A. I. Nº** - 206891.0043/15-9  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 20.12.2016

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0206-02/16**

**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 arguidas. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 16/12/15, exige ICMS no valor total de R\$115.570,55, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 1 - 01.02.23: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

Complementando a acusação acima, 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, conforme detalhamento feito no próprio corpo do Auto de Infração.

O autuado apresenta defesa tempestiva, fls. 51 a 91, na qual inicialmente informa que exerce o comércio varejista de mercadorias, com predominância de eletroeletrônicos e eletrodomésticos, bem como diz que sempre diligenciou no sentido de bem cumprir suas obrigações tributárias. Em seguida, afirma que não se conforma com a autuação, conforme as razões de fato e de direito aduzidas a seguir.

Preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração por equívoco na metodologia de apuração do crédito tributário. Diz que não houve qualquer auditoria nos documentos fiscais próprios relativos às operações que envolvem a autuação em tela. Aduz que conforme na planilha denominada “DEM Apuração VEMR - Valor da Entrada Mais Recente - 2011”, os autuantes, objetivando calcular os valores do PIS e COFINS que supostamente deveriam ter sido excluídos da base de cálculo das transferências, aplicaram, sem qualquer distinção, as respectivas alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre o valor de todas as aquisições por parte do estabelecimento de

origem. Frisa que, no entanto, nem todos os produtos ensejam direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS calculados pelas alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, pois 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. Cita, 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 legislação que transcreve.

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. Como exemplos, cita 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.

Assevera que, portanto, não resta dúvida de que o método adotado pelos autuantes merece 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.

Argui a nulidade do Auto de Infração por incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre base de cálculo aplicada em operação ocorrida perante outra unidade da Federação. Diz que há incompetência do Estado da Bahia para fiscalizar operações (e dados a elas correspondentes) ocorridas perante outro Ente Federativo.

Pondera que, para glosa do crédito de ICMS registrado, os autuantes 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.

Afirma 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. Reproduz o disposto no artigo 23 da LC 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.

Adentrando ao mérito, afirma que o entendimento dos autuantes está equivocado, pois, para a apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de um 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. Frisa que equiparação de conceitos distintos não tem amparo normativo, o que não passa de manobra que deturpa as disposições da legislação pertinente, exclusivamente para fins arrecadatórios.

Diz 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 LC nº 87/96, cujo teor transcreveu. Afirma que 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. Explica que, assim, 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.

Diz que, no entanto, na ação fiscal os autuantes estabeleceram que o “valor da entrada mais recente” da mercadoria “*é o equivalente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO*”, porém tal entendimento encontra óbice na própria lógica jurídico-normativa.

Aduz que cabe ao intérprete da lei 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 não deve prosperar.

Ressalta que 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. Também faz alusão a decisão proferida no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

Prosseguindo, afirma que os órgãos julgadores administrativos também comungam do entendimento acima. Cita os Acórdãos JJF Nºs 0263-01/11 e 0009-02/12, ambos deste Conselho de Fazenda, que reconheceram a diferença entre a base de cálculo “valor da entrada mais recente” da base de cálculo “custo”, abordando as hipóteses em que cada qual deve se aplicar. Reproduz ementa de decisão do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

Reitera que a partir do entendimento jurisprudencial acima, não resta dúvida que a base de cálculo – de que trata o inc. I do §4º do art. 13 da LC nº 87/96 - tida pelo “valor da entrada mais recente”, em nada se confunde com “custo de aquisição” da mercadoria, previsto no inc. II daquele dispositivo complementar.

Frisa que não há previsão expressa na legislação do Estado da Bahia acerca do que deve ser entendido como “valor da entrada mais recente”. Aduz que o art. 56 do RICMS-BA/97 limita-se a reproduzir o contido na LC nº 87/96.

Informa que a legislação do Estado de Pernambuco, no art. 14, §19, do seu Regulamento de ICMS, determina que o valor da entrada mais recente corresponde ao “*valor total da Nota Fiscal – exclusive o ICMS-Fonte quando nele incluído.*”. Diz que o Estado do Rio de Janeiro prevê que deve ser considerado como valor da entrada o “*preço de aquisição*” mais recente.

Menciona que o termo “custo” representa o valor contábil das mercadorias registradas na conta “Estoques” que, conforme o item 10, do Pronunciamento Técnico CPC 16, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, inclui “***todos*** os custos de aquisição e de transformação, ***bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais***”, o que, portanto, não se limita ao preço de aquisição e, tampouco, a este montante deduzidos dos tributos recuperáveis, como pretente a Fiscalização.

Aduz que as disposições normativas citadas 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.

Pontua 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, evitando, assim, o desequilíbrio na tributação entre os diferentes Entes Federativos, pois 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. Prosseguindo, passa a apresentar hipotético exemplo numérico para corroborar seu posicionamento sobre a matéria.

Salienta 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”*.

Ao tratar da irretroatividade das disposições contidas na Instrução Normativa nº 52/2013 (IN 52/03), da Superintendência da Administração Tributária do Estado da Bahia (SAT/BA), argumenta que, no período objeto da autuação fiscal (2011), a interpretação da legislação vigente corroborava a postura adotada pelo Impugnante em relação à base de cálculo utilizada nas operações interestaduais realizadas entre seus estabelecimentos, com destino a esse Estado, de forma que a legislação interna do Estado da Bahia não previa a exigência da exclusão dos “tributos recuperáveis” da base de cálculo do ICMS inerente a tais operações. Pontua que esse cenário só veio a ser alterado em 18/10/2013, quando da publicação da discutível IN (SAT/BA) nº 52/2013, 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 menciona IN 52/03 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”*. Volta a fazer alusão à sentença exarada no Processo nº 0524431-38.2014.8.05.0001, bem como a decisão deste CONSEF, tudo para corroborar seu posicionamento.

Argumenta que, na remota hipótese de se admitir que a base de cálculo das operações autuadas é definida pelo “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 do autuado, como prevê o Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1), quais sejam, os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços.

Aduz que, como o conceito de “custo de aquisição” tem fundamento na teoria da contabilidade, é indubitoso que, aplicando tal conceito, com a exclusão de tributos recuperáveis, deveriam ter sido considerados todos os custos incorridos para incorporação e manutenção da mercadoria em estoque, tal como prevê o citado Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1).

Afirma 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 trecho do voto proferido no Acórdão CJF nº 0172-12/11, deste CONSEF.

Ao finalizar, requer a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, bem como a realização de diligência para a correta apuração dos valores de PIS, COFINS e ICMS, bem como solicita o cancelamento da multa indicada na autuação.

Na informação fiscal, fls. 116 a 145, os autuantes inicialmente tecem considerações acerca da matéria tratada no Auto de Infração. Explicam que, nos termos do art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o valor correspondente ao custo de aquisição da mercadoria a ser incorporada ao estoque da empresa para posterior transferência para suas filiais. Afirmam que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na lei

complementar, não escapando a qualquer tipo de inteligência ampliativa, e consideram que a legislação baiana traz essa mesma definição, repetindo literalmente o que consta na LC 87/96. Mencionam que empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, para que não venham a recolher aos Estados de origem valores maiores que os devidos.

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

No mérito, os autuantes reproduzem o conteúdo constante no corpo do Auto de Infração e, em seguida, explicam que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, uma vez que o legislador federal não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

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

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

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

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

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

Tecem considerações acerca do art. 110 do CTN, citando farta doutrina, e, em seguida, afirmam que é natural e lógico, que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar-se-á a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

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

Afirmam que foi utilizado como fundamento para a lavratura deste Auto de Infração o disposto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, isto é, a inteligência de que o “VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA DEVE SER EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA QUE

CONSTA DA NOTA FISCAL DE ENTRADA NOS ESTOQUES NA DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA” para a filial localizada neste Estado, sendo que, quando ocorreu mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de maior valor, por ser mais benéfico para o autuado. Para tanto, retirou-se apenas o PIS e a COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o Item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1).

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

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

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

Ao tratar do significado da expressão "VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE", inicialmente enfatizam que a base de cálculo do imposto, por força do art. 146, III, "a" da CF, deve estar prevista em lei complementar.

Afirmam que o no caso em tela se aplica a base de cálculo prevista no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96, isto é, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, que seria o VALOR DO CUSTO DE AQUISIÇÃO para colocar a mercadoria no estoque da empresa, não importando qual o estabelecimento que a tenha adquirido, considerando a data mais atual, produto da mesma espécie e qualidade daquele que será transferido.

Explicam que, da mesma maneira que ocorre com o custo da mercadoria produzida (inciso II), o CUSTO DE AQUISIÇÃO OU O VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR) será praticamente o mesmo, ainda que ocorram várias intermediações entre os estabelecimentos da empresa, evitando, dessa forma, que uma unidade federada venha a ser beneficiada em detrimento de outra, principalmente em função dos vários incentivos fornecidos por alguns Estados para instalação de Centros de Distribuição.

Mencionam que a empresa comercial compra a mercadoria por um determinado preço e, em seguida, essa mercadoria é incorporada ao estoque da sociedade empresarial. A partir desse momento, nas operações subsequentes de transferência de uma filial para outra, vai ocorrer apenas movimentações do estoque da empresa, até que uma delas efetua a operação comercial de venda. Em seguida, passam a demonstrar exemplos de planejamento tributário.

Destacam que o valor dos impostos e contribuições recuperáveis não se inclui no custo das mercadorias e, portanto, o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser

excluído do custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo circulante. Esse procedimento faz com que a mercadoria adquirida ingresse no estoque da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, sem o ICMS incluso no valor da Nota Fiscal.

Pontuam que o mesmo se pode afirmar sobre a contabilização do PIS e COFINS, quando recuperáveis, sendo que no caso do IPI, se a empresa não tiver direito ao crédito desse imposto, o valor correspondente integrará o custo de aquisição. Passam a demonstrar como devem ser feitos os registros contábeis envolvidos nessas operações.

Afirmam que não assiste razão do impugnante quanto à questão da ICMS-ST, pois, nas operações interestaduais, como ocorre uma nova etapa de tributação, cabe à empresa pedir o ressarcimento do ICMS pago na unidade de origem das mercadorias objeto de transferência interestadual, razão porque o ICMS-ST deve ser excluído por se tratar de tributo recuperável. Destacam que isso é facilmente comprovado pelas próprias legislações das unidades federadas que fizeram as transferências interestaduais, consoante documentos ora anexados.

Quanto à tributação diferenciada de PIS (1%) e COFINS (4,67%) quando as operações forem oriundas da Zona Franca de Manaus, afirmam que após intimado o autuado se manifestou dizendo que não fora possível localizar os produtos que continham tributação diferenciada no que concerne à apuração do PIS e COFINS relativa aos produtos recebidos da Zona Franca de Manaus no período de 2011 (doc. anexo).

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

Destacam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois afrontam o disposto no art. 155, §2º, XII, “i” (para o ICMS), bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar 87/96.

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

*(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a conseqüente 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.*

Mencionam que, dessa forma, o Estado da Bahia editou uma Instrução Normativa (IN 52/13) para esclarecer ou interpretar, com base nas normas contábeis, o que deve se compreender por valor correspondente à entrada mais recente.

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

## VOTO

Preliminarmente, foi suscitada a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que não houve auditoria nos documentos fiscais, bem como porque não foi observado que nem todos os produtos objeto da autuação ensejam direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS.

Essa alegada falta de auditoria de documentos fiscais não se sustenta, haja vista que a metodologia aplicada pelos autuantes está em conformidade com a legislação pertinente à apuração do imposto lançado (art. 13, §4º, I, da LC 87/96, art. 17, §7º, I, da Lei 7.014/96), tendo a ação fiscal sido desenvolvida em conformidade com o princípio da estrita legalidade tributária. O argumento atinente à apropriação de créditos fiscais de PIS e COFINS também não prospera, uma vez que o próprio autuado, após ser intimado, afirmou que não foi possível informar quais os produtos com tributação diferenciada. Além disso, observo que a acusação imputada ao sujeito passivo foi descrita com clareza e precisão, e o lançamento se encontra revestido das formalidades legais previstas. O Auto de Infração contém elementos suficientes para se identificar o autuado, o montante do débito e a natureza da infração apurada. Ultrapasso, portanto, essa preliminar de nulidade.

Quanto à nulidade arguida por suposta inobservância da diferenciação de alíquotas do PIS e COFINS em diversas situações, saliento que tal matéria é atinente ao mérito da lide e, como questão de mérito, será analisada mais adiante neste voto.

Afasto a preliminar de nulidade referente à alegada incompetência de auditores fiscais do Estado da Bahia para aferir a regularidade de operações ocorridas em outras unidades da Federação, pois na situação em análise não se está auditando as operações realizadas, mas, sim, os valores utilizados pelo autuado a título de crédito fiscal, matéria que é da competência do Estado da Bahia, já que o autuado está localizado em território baiano.

Com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de diligência, uma vez que considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Adentrando ao mérito da lide, observo que o cerne da questão reside na determinação correta da base de cálculo do ICMS a ser utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias de um Centro Distribuidor, estabelecido em outra unidade da Federação, para outro estabelecimento da mesma titularidade, localizado neste Estado.

De acordo com a pormenorizada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram crédito fiscal de ICMS apropriado pelo autuado, em razão de a base de cálculo empregada nas transferências ser superior à prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96. Dessa forma, a questão a ser enfrentada no presente processo é a interpretação que deve ser dada à regra prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, a qual estabelece que “*Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

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

O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos e, portanto, os valores pagos são recuperáveis quando da operação subsequente. No caso das transferências, não há o que se falar em venda de mercadorias e nem em receita auferida na operação, uma vez que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente a mesma empresa.

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

Quando o art. 13, §4º, I, da LC 87/96, diz que nas transferências interestaduais a base de cálculo será apurada utilizando “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, obviamente esse valor é o que é de fato arcado pelo estabelecimento. Os valores referentes ao



ICMS, PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não são suportados pela empresa e, portanto, não compõem o valor da entrada mais recente.

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

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

Saliento que essa Instrução Normativa apenas esclarece o disposto na LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, não incidindo, assim, em qualquer ilegalidade. Além disso, por ter natureza interpretativa, pode ser essa citada Instrução Normativa aplicada a fatos pretéritos.

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

No que tange às operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ressalto que no caso em comento, que trata de uma operação interestadual, não há encerramento da fase de tributação pelo ICMS e, portanto, não há como se aplicar o instituto da substituição tributária.

Quanto às alegadas operações com produtos recebidos da Zona Franca de Manaus, o argumento defensivo não se sustenta, pois, conforme foi bem explicado pelos autuantes na informação fiscal, o autuado, após ter sido intimado, 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, cabe ressaltar que a questão anda se encontra pendente de recurso.

Saliento que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, conforme os Acórdãos CJF Nºs 0334-11/15, 0224-12/15, 0247-12/15 e 0138-11/14, sendo que desse último transcrevo a ementa a seguir:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0138-11/14**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. 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 não cumulativos incidentes sobre as vendas não compõem o custo da mercadoria. Não acolhido o pedido de redução da multa, por falta de amparo legal. Rejeitada a nulidade suscitada e não acolhido a preliminar de mérito da decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

A multa de 60%, indicada na autuação, está em conformidade com a legislação estadual, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB). Não há como se dispensar ou reduzir essa multa, pois se trata de penalidade por descumprimento de obrigação tributária principal e, portanto, além da competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda.

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

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 206891.0043/15-9**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$115.570,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2016.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR