

A. I. N° - 206891.0009/14-7
AUTUADO - AVON COSMÉTICOS LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
- EUZIANE GOVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 14/08/2014

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0139-05/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS NÃO FABRICANTES. Para o fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo aquele da entrada mais recente quando oriundas de estabelecimento não fabricante. O Sujeito passivo reconhece parte da exigência fiscal, bem como foi reconhecida parte da defesa apresentada. Reduzido o valor exigido. Infração mantida parcialmente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em 07/03/2014, para exigir imposto no valor de R\$272.739,01 relativo à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federativa de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo. Trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo do auto de infração.

O autuado, às fls. 95/114 dos autos, apresenta impugnação ao lançamento de ofício, arguindo que é uma tradicional empresa do ramo de cosméticos e perfumaria, atuando através do sistema de venda direta em domicílio (porta-a-porta), promovendo a venda de produtos às revendedoras autônomas –comerciantes varejistas, que, por sua vez, exercem o comércio varejista aos seus próprios clientes, tendo, inclusive, a liberdade de fixação do preço final de venda.

Destaca que o agente fiscal imputou ao cálculo do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), “*foram retirados o ICMS, o PIS e a COFINS (TRIBUTOS RECUPERÁVEIS) referentes às operações de entradas no estoque da empresa e foi incluído o valor do ICMS referentes às transferências para este Estado (operações com destino à Bahia), utilizando-se a respectiva alíquota de origem*” (fl. 2 do Auto de Infração).

Ressalta que houve substancial erro de quantificação pelo agente fiscal na determinação do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo em vista que:

- *a fiscalização retirou indevidamente a parcela do IPI da base de cálculo quantificada (valor da entrada mais recente), na qualidade de tributo recuperável, em operação onde a ora Impugnante não tem direito ao crédito de IPI pela entrada, uma vez que não é contribuinte do IPI na operação subsequente da mercadoria;*

- a fiscalização, ao determinar o montante do suposto crédito indevido por erro na determinação da base de cálculo da transferência, não considerou, na escrita fiscal, as devoluções de transferências realizadas com base no mesmo valor, que anularam os efeitos dos créditos pela entrada; e
- considerou, indevidamente, como impostos recuperáveis, deduzindo-os do custo de aquisição para fins de base de cálculo do ICMS na transferência, valores de PIS e COFINS decorrentes de operações cujas referidas contribuições representam custo da empresa, não geram crédito para fins de abatimento de débitos das referidas exações (receita bruta de vendas) em operações tais como, prêmios, brindes, bonificação, doação, transferência, e outras saídas não especificadas que não representam venda de mercadorias sujeitas às contribuições ao PIS / COFINS.

Esclarece que reconheceu parcialmente a exigência fiscal, tendo efetuado o pagamento da parte reconhecida com a redução da multa, nos termos do art. art. 45, inciso I, da Lei nº 7.014/96 (doc. 04), no valor de R\$360.391,84, com relação à parte do débito reconhecida e recolhida, a Impugnante desiste da defesa e recursos cabíveis na esfera administrativa, sendo que o recolhimento parcial do débito, requer que seja certificado referido pagamento, nos termos do art. 136, § 4º, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia).

Quanto à parte remanescente do auto de infração em tela, no valor original de R\$45.700,02, fls. no qual não reconhece a exigência fiscal, razão pela qual, nesta ocasião, apresenta a presente impugnação.

Suscita preliminar de decadência. Destaca que em relação ao período ocorrido entre 01/01/2009 a 19/03/2009 e a data da lavratura do auto de infração e seu efetivo recebimento pela Impugnante, que se deu em 20 de março de 2014, decorreram mais de cinco anos, considerando-se, assim, definitivamente homologado o procedimento seguido pela Impugnante e extinto o crédito tributário. Afirma que é patente, que “in casu” operou-se o fenômeno da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 a 19/03/2009, cuja cobrança faz parte da peça acusatória.

Diz que o lançamento tributário referente a esses fatos geradores, consubstanciado no auto de infração em questão, foi realizado a destempo, o que culminou indubitavelmente com a ocorrência do fenômeno da decadência do direito da Fazenda em constituir o crédito tributário.

Reproduz o disposto do ICMS de tributo onde o lançamento é feito por homologação, deve a Fazenda observar os ditames do art. 142 c/c o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Complementa que no CTN deixa claro ao estipular o prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário, estabelecendo como marco inicial de contagem do prazo decadencial a data da ocorrência do fato gerador, ou seja, uma vez transcorrido, o Fisco perde o direito de constituir o crédito. Por outro lado, dispõe o artigo 173, do CTN, que o prazo decadencial será de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No entanto, a regra do artigo 173, do CTN, é inadequada aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, face à disposição expressa do artigo 150, § 4º, quanto ao marco inicial de contagem: a ocorrência do fato gerador.

Pontua que os artigos 150, §4º e 173, do CTN são claros, reservando-se o primeiro artigo aos tributos que o contribuinte deve antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (lançamento por homologação), e o segundo aos tributos em que o lançamento é anterior ao pagamento (lançamento de ofício e por declaração). Salvo as exceções previstas no § 4º, do art. 150, do CTN, o termo *a quo* do prazo decadencial será a data da ocorrência do fato gerador, sempre que o tributo originalmente se sujeite ao lançamento por homologação, quando a lei determina que o contribuinte ou responsável efetue o pagamento de tributo sem prévio exame da autoridade administrativa.

Destaca que esta questão está sedimentada pelo STJ, inclusive em sede de recurso repetitivo (REsp 973.733/SC, DJE 18/9/2009), na sistemática do art. 543-C, do CPC, no sentido de que havendo pagamento parcial de tributo sujeito a lançamento por homologação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN) e não o primeiro dia do exercício

seguinte àquele em que a autoridade poderia efetuar o lançamento de ofício (art. 173, I, do CTN). Transcreve destacando decisão proferida também pelo STJ, nos autos do REsp 766.050PR (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). Portanto, diz que não havendo dolo, fraude ou simulação, deve-se aplicar a regra estampada no art. 150, § 4º, contando-se o prazo decadencial a partir do fato gerador do imposto e não a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia efetuar o lançamento.

Assim, afastada a regra do artigo 173, I, do CTN, por ausência de dolo, fraude, simulação e ausência total de recolhimento, é de rigor a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, que determina o marco inicial de contagem da decadência como sendo 5 (anos) a partir da ocorrência do fato gerador. Argui que não há dúvidas, pois, de que no presente caso a Fazenda decaiu de seu direito, por já ter transcorrido mais de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador (01/01/2009 a 19/03/2009) e a notificação do auto de infração (20/03/2014).

No mérito, disse que a fiscalização afirmou ter adotado como parâmetro para a aplicação do Valor Correspondente à Entrada Mais Recente da Mercadoria (VCEMR), o “preço” ou valor da entrada na unidade remetente (SP), com a exclusão do valor do ICMS, do PIS e da COFINS (tributos recuperáveis), nos termos do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1), *in litteris*: “11. *O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição*” (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº 1, de 8/01/2010).

Assevera que de fato essa seria a conclusão lógica, caso não tivesse a fiscalização, em algumas operações, se equivocado na apuração e quantificação do valor da entrada mais recente no estabelecimento do remetente paulista. Para que não pairem dúvidas sobre os erros de quantificação do valor da entrada mais recente, a Impugnante apresenta, para todos os casos, as ocorrências que determinaram os referidos erros de quantificação.

Alega indevida dedução do IPI na composição da base de cálculo na operação de transferência, esclarece que, em determinadas operações, o autuado não é contribuinte do IPI, nos termos do art. 4º e 9º, do RIP/2010. Com efeito, quando adquire mercadorias no mercado interno de estabelecimento industrial, contribuinte do IPI, que destaca o imposto na nota fiscal, a Impugnante lança os referidos documentos fiscais no livro Registro de Entradas. Nessas operações de aquisição no mercado interno, por não realizar nenhuma hipótese de industrialização, por ocasião da revenda, não é contribuinte do IPI.

Por seu turno, não sendo contribuinte do IPI, salienta que não tem direito ao crédito do imposto destacado pelo fornecedor. Logo, o IPI, na referida operação, não é recuperável, mas representa custo de aquisição, fazendo parte, portanto, do custo da aquisição mais recente, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência. Declara que na planilha denominada “NOTAS FISCAIS IPI”, contida no CD-ROOM anexo (doc. 05) estão relacionadas todas as operações de aquisição que não geraram crédito de IPI para a ora Impugnante, e que constam do relatório de levantamento fiscal, onde fora considerado, indevidamente, o IPI como tributo recuperável, diminuindo-se, por consequência, o valor da entrada mais recente da mercadoria.

Exemplificou através da Nota Fiscal nº 120004 (data de entrada: 27/11/2009), do fornecedor ARTHI COMERCIAL LTDA., CNPJ nº 58.508.748/0001-80:

Cálculo da Fiscalização com a indevida dedução do IPI na Composição da Base de Cálculo

CNPJ	DATA	NF	QTDE	VL Produto	ALIQ	BC SEM ICMS VEMR	IPI	PIS	COFINS	VEMR
58508748000180	28/11/2009	120004	2.540	24.511,00	18%	22.243,73	0,00	404,43	1.862,84	8,76

Cálculo da Impugnante sem a dedução do IPI da base de cálculo, por representar custo da empresa (Não Recuperável)

CNPJ	DATA	NF	QTDE	VL Produto	ALIQ	BC SEM ICMS VEMR	IPI	PIS	COFINS	VEMR
58508748000180	28/11/2009	120004	2.540	24.511,00	18%	22.243,73	2.451,10	404,43	1.862,84	9,72

Chama atenção que o custo de transferência, considerando o IPI (tributo não recuperável na hipótese em questão), deveria ser R\$ 9,72, sendo que a fiscalização indevidamente utilizou o valor de R\$ 8,76. Outro exemplo é o caso da Nota Fiscal nº 743090 (data de entrada: 26/01/2009), do fornecedor inscrito sob o CNPJ nº 00.680.516/0001-24, cujo valor da entrada mais recente, por unidade, é de R\$1,70 e não R\$ 1,54, como apontado pela fiscalização.

Cálculo da Fiscalização com a indevida dedução do IPI na Composição da Base de Cálculo

CNPJ	DATA	NF	QTDE	VL Produto	ALIQ	BC SEM ICMS VEMR	IPI	PIS	COFINS	VEMR
00680516000124	26/01/2009	743090	2.160	4.557,60	18%	3.315,65	0,00	75,20	346,38	1,54

Cálculo da Impugnante sem a dedução do IPI da base de cálculo, por representar custo da empresa (Não Recuperável)

CNPJ	DATA	NF	QTDE	VL Produto	ALIQ	BC SEM ICMS VEMR	IPI	PIS	COFINS	VEMR
00680516000124	26/01/2009	743090	2.160	4.557,60	18%	3.315,65	364,61	75,20	346,38	1,70

Destaca que o mesmo procedimento em relação aos fornecedores dos exemplos acima se repete, sistematicamente, para os seguintes CNPJs, constantes da planilha/Notas Fiscais, contidas no CD-ROOM anexo (doc. 05):

CNPJs
00.153.282/0003-29
00.680.516/0001-24
00.681.055/0001-04
00.845.326/0001-10
01.468.951/0001-52
02.096.748/0001-65
02.928.634/0001-34
03.427.881/0001-10
03.807.579/0001-97
04.623.539/0001-58
04.842.546/0001-40
07.293.118/0003-66
30.116.263/0001-21
43.016.93/00001-46
45.665.437/0001-82
57.157.554/0001-14
58.508.748/0001-80
58.844.432/0001-69
60.594.538/0009-50
60.643.988/0001-39
61.082.004/0005-84
65.514.184/0001-53
76.492.701/0007-42
97.258.545/0001-34

Afirma que resta evidenciado, portanto, que a fiscalização, indevidamente supôs a transferência para o estabelecimento baiano se deu com base de cálculo superior ao custo da aquisição mais recente, já que o IPI, na visão do agente fiscal, seria um tributo recuperável. Contudo, restou demonstrado que em todas as Notas Fiscais constantes da planilha do CD-ROOM anexo (doc. 05), o IPI é custo de aquisição (porque a Impugnante, na saída da mercadoria, não é considerada contribuinte do IPI por não realizar as hipóteses previstas nos arts. 4º e 9º, do RIPI/10), e, portanto, deve fazer parte da composição do valor da aquisição mais recente, já que não é recuperável, a indicar que o levantamento fiscal, em relação às notas fiscais mencionadas no doc. 05 deve ser totalmente refeito, para o fim de excluir da exigência fiscal tais operações.

Alega erros de quantificação em decorrência da desconsideração das devoluções de transferências ocorridas no período da autuação. Disse que no levantamento fiscal também não foram consideradas as devoluções de transferências pelo estabelecimento baiano, sob o CFOP 6.209, operação que, para fins de apuração mensal do imposto, anulou o efeito fiscal da operação de remessa do estabelecimento de São Paulo para Bahia, sob o CFOP 2.152.

Explica que se há diversas operações de devolução de transferências com débito do imposto no estabelecimento baiano, não se pode afirmar que o montante apontado na peça acusatória, realmente expressa o crédito indevido. É sabido que o ICMS é regido pelo princípio da não-cumulatividade, sendo que no encontro entre créditos e débitos, no final do período de apuração, se apurará eventual imposto devido ou saldo credor. Assim, na planilha denominada “NF DEV TRANSFERÊNCIAS CFOP6209”, contida no CD-ROOM anexo (doc. 05), estão arroladas todas as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento baiano, sob o CFOP 6.209, de devolução de mercadorias recebidas em transferência, onde há o destaque do ICMS, que utilizou como base de cálculo os mesmos valores recebidos nas notas fiscais de transferências do estabelecimento de Osasco-SP, e o lançamento a débito na apuração do imposto.

Pontua que as referidas notas fiscais, notadamente no campo “dados adicionais”, fazem remissão expressa às notas fiscais de remessa em transferência emitidas pelo estabelecimento paulista, sob o CFOP 2.152. Exemplifica que na Nota Fiscal de Devolução nº 130.951, emitida pelo estabelecimento baiano sob o CFOP 6.209, para acobertar a devolução, dentre outros produtos, do produto denominado “BRUSH SET COM 5 PECAS”, código 89015, que fora objeto da Nota Fiscal de Remessa nº 179.986 pelo estabelecimento paulista:

DEVOLUÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS															
NF_REF+C OD_PROD	DATA_ES	N_DOC	DATA_EMISS AO	COD_PR OD	DESCRIC ÃO	NBM	CFOP	ALIQ_I CMS	VLR_U NIT	QTD	VLR_M ERC	BASE_I CMS	VLR_IC MS	VLRCO NTABIL	NF REFERÊNCIA
1799868901 5	09/01/2009	130951	09/01/2009	89015	BRUSH SET COM 5 PECAS	9603300 0	6209	7	3,7	3	11,1	11,1	0,78	11,1	179986

Observa-se que o referido produto foi recebido ao custo unitário de R\$3,70 e devolvido pelo mesmo valor, o que anulou a operação de remessa no que tange ao crédito e débito, pelas quantidades devolvidas. No mesmo sentido, foram desconsideradas as devoluções de todas as notas fiscais arroladas planilha denominada “NF DEV TRANSFERÊNCIAS CFOP6209”, contida no CD-ROOM anexo (doc. 05). Confira exemplos contidos na referida planilha:

N_DOC	DATA_EMISSA	COD_PR	DESCR	CFOP	ALIQ_ICM	VLR_UNI	QTD	VLR_MER	BASE_ICM	VLR_ICM	VLRCONTAB	NF REFERÊNCIA
131103	09/01/2009	64462	GFINE DOURADO 36/37	6209	7	6,65	4	26,6	26,6	1,86	26,6	180234
131043	09/01/2009	37733	BAMBINA BRINCO DOURADO	6209	7	2,23	1	2,23	2,23	0,16	2,23	180243
131081	09/01/2009	56056	ACENDADOR FLAMA PURPLE	6209	7	2,03	5	10,15	10,15	0,71	10,15	180248
132768	03/02/2009	64289	IPANEMA ANATOMICA ALTA BRANCO COM DOURAD	6209	7	12,46	2	24,92	24,92	1,74	24,92	181438
132740	03/02/2009	55190	CENTRO DE MESA IASIMM 1	6209	7	0,91	1	0,91	0,91	0,06	0,91	181444
132701	03/02/2009	08764	KIT LATA 2 CANECAS	6209	7	7,19	3	21,57	21,57	1,51	21,57	181485
137553	22/04/2009	17006	LAMINA DE FRAGANCIA	6209	7	3,83	27	103,41	103,41	7,24	103,41	183086
137467	22/04/2009	21312	CTR DEL OLHOS CRISTAL BRILHAN	6209	7	3,22	3	9,66	9,66	0,68	9,66	183087
137555	22/04/2009	21312	CTR DEL OLHOS CRISTAL BRILHAN	6209	7	3,22	5	16,1	16,1	1,13	16,1	183087
140611	23/05/2009	21311	CTR DEL OLHOS PRETO BRILHANTE	6209	7	3,28	38	124,64	124,64	8,72	124,64	189867
140605	23/05/2009	03501	CACAROLA Nº20	6209	7	11,36	1	11,36	11,36	0,8	11,36	189868
140627	23/05/2009	50708	PORTA ESCOVA AQUARYA	6209	7	2,02	18	36,36	36,36	2,55	36,36	189961
141079	05/06/2009	91004	KIT LITERATURA 04/09	6209	7	2,48	1	2,48	2,48	0,17	2,48	181090
141080	05/06/2009	91142	FOLHETO DE OFERTA COSMETICOS I	6209	7	1,74	1	1,74	1,74	0,12	1,74	181104
145381	29/07/2009	50324	TOALHA DE ROSTO FOR MEN	6209	7	1,79	121	216,59	216,59	15,16	216,59	193092
145504	30/07/2009	38061	TRANDY RELOGIO	6209	7	25,25	10	252,5	252,5	17,68	252,5	189285
145504	30/07/2009	50324	TOALHA DE ROSTO FOR MEN	6209	7	1,79	1000	1790	1790	125,3	1790	193092
145612	03/08/2009	40063	CARTEIRA GIANNE	6209	7	9,99	1	9,99	9,99	0,7	9,99	186915
145645	03/08/2009	69752	ESPONJA REVITALIZANTE	6209	7	1,55	1	1,55	1,55	0,11	1,55	187493
145622	03/08/2009	55360	COPO RETRATIL 250ML PRINCESAS	6209	7	2,79	1	2,79	2,79	0,2	2,79	188582
150255	29/09/2009	06480	CANETA AVON VIVA O AMANHA	6209	7	0,8	19	15,2	15,2	1,06	15,2	198379
150267	29/09/2009	50739	PORTA COTONETES AQUARYA	6209	7	1,13	1	1,13	1,13	0,08	1,13	198379
150715	02/10/2009	56611	PORTA METADE MODELO CEBOLA LAR	6209	7	2,44	347	846,68	846,68	59,27	846,68	197354
150713	02/10/2009	40061	BOLSA YOUNG VERMELHO E AZUL	6209	7	7,32	25	183	183	12,81	183	197634
150714	02/10/2009	56054	CANECA DECORADA PP CARROS	6209	7	3,12	64	199,68	199,68	13,98	199,68	198092
155045	24/11/2009	50155	MAX SQUEEZE ACINTURADO MENINA	6209	7	2,68	14	37,52	37,52	2,63	37,52	202831
155057	24/11/2009	56255	CONJUNTO COM 12 FORMAS PARA EM	6209	7	1,25	34	42,5	42,5	2,98	42,5	202843
155076	24/11/2009	65207	IPANEMA ACQUA PRATA 37	6209	7	11,65	18	209,7	209,7	14,68	209,7	202845
155607	01/12/2009	89060	MINI MIX-1 UNIDADE	6209	7	11,69	1	11,69	11,69	0,82	11,69	191745
155554	01/12/2009	21306	TF DEL ESFUMAR OLHOS PRETO	6209	7	1,61	34	54,74	54,74	3,83	54,74	191856
155586	01/12/2009	63438	CAIXINHA PRESENTEAVEL TUDO	6209	7	1,06	1	1,06	1,06	0,07	1,06	193266

Registra que, nesses casos, deveria a fiscalização ter feito a recomposição da escrita para

computar os débitos de ICMS nas devoluções de transferência, já que a operação de remessa, e o crédito a ela correspondente, restou anulada pelas devoluções, na proporção das mercadorias devolvidas. Com efeito, a devolução é a anulação da operação anterior e, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, uma visa anular a outra: o documento de devolução tem por finalidade anular o documento de remessa, total ou parcialmente. Nessa linha, resta evidenciado que as devoluções de transferências não poderiam, jamais, ter feito parte do levantamento em questão, o que, mais uma vez, revela a necessidade de revisão do trabalho fiscal.

Alega que existe operações em que o PIS e a COFINS não são considerados tributos recuperáveis para fins de composição da base de cálculo do ICMS na transferência. Afirma que o fiscal desconsiderou em determinadas operações, o PIS e a COFINS não geram direito a crédito, e, portanto não são tributos recuperáveis pelo estabelecimento paulista (remetente da mercadoria), razão pela qual, nesses casos específicos, não deve haver o abatimento de tais contribuições do custo correspondente à entrada mais recente (VCEMR), como fez a fiscalização. Reproduz regra das contribuições ao PIS e à COFINS, previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, tem como fato gerador a receita bruta da venda de mercadorias e serviços, nos termos do art. 1º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, da Lei nº 10.833/2003.

Reitera que pelo regime não cumulativo das ditas contribuições, é possível a manutenção do crédito das mesmas exações por ocasião da aquisição de produtos destinados à industrialização ou revenda, para abatimento das contribuições devidas sobre a receita bruta, nos termos do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Registra que o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, denota-se que o legislador elegeu as hipóteses genéricas que garantem o direito ao crédito, de forma que aos contribuintes é permitido apurar créditos para fins de determinação do montante a ser recolhido a título de contribuições para o PIS e a COFINS em relação:

- a. aos bens adquiridos para revenda (exceto os produtos sujeitos à substituição tributária, à incidência monofásica ou ao regime especial de tributação);*
- b. aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;*
- c. à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*
- d. aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade-fim da empresa;*
- e. à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, cujo o ônus seja do vendedor;*
- f. à contraprestação de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica (exceto optante pelo Simples);*
- g. aos bens recebidos em devolução;*
- h. às edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, desde que utilizados nas atividades da empresa;*
- i. à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens e serviços;*

Acrescenta que no caso do PIS/COFINS, portanto, o legislador ordinário listou os créditos passíveis de dedução para apuração destas contribuições, bem como os setores da economia sujeitos a tal regime, sendo que, inexiste possibilidade de creditamento fora dessas hipóteses expressamente arroladas no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Destaca que no levantamento fiscal não fora considerado a existência de operações que não representam hipóteses em que se permite a apropriação de crédito de PIS / COFINS, como, por exemplo, operações de doação, brinde, materiais que não serão objeto de posterior revenda, etc. Nesses casos, as contribuições do PIS e da COFINS devem ser consideradas na composição do custo mais recente da mercadoria, como fez a Impugnante, justamente em razão da

impossibilidade de se recuperar o tributo, nos exatos moldes do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1), citado pela própria fiscalização.

Defende que as Operações realizadas sob o CFOP 2.910 (Bonificação, Doação ou Brinde), pois dentre os documentos fiscais arrolados pelo agente fiscal, há casos de mercadorias destinadas à bonificação, doação ou brinde. Ou seja, tais mercadorias não são destinadas à revenda e tampouco são utilizadas como insumos da produção, e, portanto, não geram direito a crédito de PIS/COFINS. Nessas hipóteses (bonificação, doação ou brinde), é imperioso reconhecer que o PIS e a COFINS representam custo da mercadoria, e, portanto, devem ser adicionados ao valor da entrada mais recente para fins de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, nos termos do art. 13, § 4º, da LC 87/96.

Diz que a fiscalização descontou da base de cálculo do ICMS nas transferências os valores de PIS /COFINS, por indevidamente considerar que o montante de tais contribuições seriam recuperáveis, o que, como evidenciado, não ocorre nas situações em que as mercadorias são doadas e que na planilha denominada “RELAÇÃO_NF_CRÉDITOS INDEVIDO_PIS_COFINS”, contida no CD-ROOM anexo (doc. 05) estão relacionadas as operações realizadas sob o CFOP 2.910 (Bonificação, Doação ou Brinde), que não geram direito a crédito de PIS/COFINS, e que constam do relatório de levantamento fiscal, onde fora considerado, indevidamente, o PIS /COFINS como tributo recuperável, diminuindo-se, por consequência, o valor da entrada mais recente da mercadoria. Veja os exemplos abaixo, contidos na referida planilha:

Cálculo da Fiscalização com a indevida dedução do PIS/COFINS na Composição da Base de Cálculo

CNPJ EMITENTE	CNPJ	DATA	DATA VEMR	Descrição	NF	CFOP	QTD E	VI Produto	Desconto	BC	ALIQ	ICMS	BC SEM ICMS VEMR	REGIME MONOFÁSICO	IPI	PIS	COFINS	VEMR
56991441000 238	8468340800 0103	27/03/2009	12/02/2009	TOALHA DE LAVABO LIV	722453	2910	900	900,00	0,00	900,00	12%	108,00	708,75	Não	0,00	14,85	68,40	0,79
56991441000 238	8468340800 0103	21/04/2009	12/02/2009	TOALHA DE LAVABO LIV	722453	2910	900	900,00	0,00	900,00	12%	108,00	708,75	Não	0,00	14,85	68,40	0,79

Cálculo da Impugnante sem a dedução do PIS/COFINS da base de cálculo, por representar custo da empresa (Não Recuperável)

CNPJ EMITENTE	CNPJ	DATA	DATA VEMR	Descrição	NF	CFOP	QTD E	VI Produto	Desconto	BC	ALIQ	ICMS	BC SEM ICMS VEMR	REGIME MONOFÁSICO	IPI	PIS	COFINS	VEMR
56991441000 238	8468340800 0103	27/03/2009	12/02/2009	TOALHA DE LAVABO LIV	722453	2910	900	900,00	0,00	900,00	12%	108,00	708,75	Não	0,00	0,00	0,00	0,88
56991441000 238	8468340800 0103	21/04/2009	12/02/2009	TOALHA DE LAVABO LIV	722453	2910	900	900,00	0,00	900,00	12%	108,00	708,75	Não	0,00	0,00	0,00	0,88

Nota que o custo de transferência, considerando o PIS e a COFINS (tributo não recuperável na hipótese em questão), deveria ser nos exemplos acima, R\$ 0,88, sendo que a fiscalização indevidamente utilizou o valor de R\$ 0,79. Portanto, a revisão do trabalho fiscal, de modo que sejam considerados no custo da entrada mais recente o valor de PIS/COFINS nas hipóteses em que tais contribuições não são recuperáveis, sob o CFOP 2.910.

Reclama que os CFOPs 1.102 e 2.102 (compra para comercialização) são adquiridas originalmente para revenda (compra para industrialização). Ocorrer que, por vezes, a mercadoria tem outra destinação, que não aquela prevista originalmente quando da aquisição, como no caso de saídas sob CFOP 2.910 (Bonificação, Doação ou Brinde). Nesses casos, ou seja, quando há alteração da destinação da mercadoria adquirida, e diante da inexistência de previsão legal (Ajuste Sinief S/N de 1970) para retificação do CFOP registrado originalmente na entrada sob nº 1.102 e 2.102, o contribuinte não tem outra alternativa a não ser promover o estorno dos créditos das contribuições ao PIS/COFINS, mantendo, outrossim, os créditos do ICMS pela entrada, já que a operação de saída é normalmente tributada. Com efeito, a mercadoria dada em doação é mercadoria que pode ser adquirida inicialmente para revenda, mas posteriormente é destinada à doação ou brinde.

Pontua que nesses casos, de doação ou brinde, como não é apurada receita na saída da mercadoria, a Impugnante faz o estorno do crédito de PIS/COFINS apurado na entrada, conforme posição manifestada pela Receita Federal do Brasil em Solução de Consulta nº 77 de 31/05/2006.

Reproduz o dispositivo. Com efeito, se há o estorno do crédito de PIS /COFINS, não há dúvidas de que referidas contribuições devem ser computadas no custo da entrada mais recente, já que são tributos não recuperáveis.

Evidencia que tais hipóteses, juntando demonstrativo do estorno dos créditos de PIS e COFINS das mercadorias doadas, que foram indevidamente deduzidos pela fiscalização na quantificação do custo correspondente à entrada mais recente da mercadoria (doc. 05 – Arquivo denominado “1-PRÊMIOS_CFOP 1202_2102-PISCOFINS”), ou seja, mais uma vez a fiscalização, indevidamente, abate do custo de aquisição mais recente, parcela de tributo não recuperável, o que evidencia, com a devida vênia, a imprestabilidade do trabalho fiscal.

Defende que os CFOPs 1.949 e 2.949 (outras entradas de mercadoria) estão abarcadas operações que também não geram direito a crédito de PIS e COFINS, pois as mercadorias não são objeto de revenda nem são utilizadas para industrialização, como prêmio (canecas, Cooler, frigideiras, panelas) e material de uso e consumo (flyers, agendas de anotações, folhetos de publicidade. Nesse caso, trata-se de mercadorias dadas em premiação ou de material de uso e consumo, cuja saída não é tributada pelo PIS/COFINS.

Destaca que a planilha denominada “RELAÇÃO_NF_CRÉDITOS INDEVIDO_PIS_COFINS”, contida no CD-ROOM anexo (doc. 05), estão arroladas todas as operações realizadas sob os CFOPs 1.949 e 2.949 (outras entradas de mercadorias), que não geraram crédito de PIS e COFINS. Junta, ainda, por amostragem, cópias das notas fiscais de saída que evidenciam que não há valor da mercadoria, ou seja, não há geração de receita, fato gerador do PIS e da COFINS (doc. 05). Portanto, novamente a fiscalização incorre em erro de quantificação da base de cálculo, deduzir do custo mais recente o PIS e COFINS das operações realizadas sob os CFOPs 1.949 e 2.949, e, por mais esse motivo, deve ser revisado o trabalho fiscal.

Alega que os CFOPs 1.209 e 2.209 (devolução de mercadoria adquirida de terceiro) e CFOP 2.152 (Transferência para comercialização), disse que há casos, ainda, que a fiscalização indevidamente considerou como sendo tributo recuperável, especificamente o PIS e a COFINS, em situações de devolução de mercadoria (CFOPs 1.209 e 2.209) e posterior transferência (CFOP 2.152).

Denota que esta situação em que o contribuinte localizado no Estado de São Paulo recebe a mercadoria para comercialização, tendo se apropriado, na ocasião, do PIS /COFINS incidente na operação. Posteriormente é feita a transferência dessa mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular (no caso, p.ex. para o Estado do Ceará), sendo que, por ocasião da transferência, é adotado, como base de cálculo, o valor correspondente ao custo da entrada mais recente da mercadoria, sem a inclusão do PIS/COFINS, ou seja, nessa hipótese, o PIS e a COFINS, por serem tributos recuperáveis, são abatidos do custo da mercadoria, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS na transferência de São Paulo para o Ceará.

Disse que essa mesma mercadoria é devolvida pelo estabelecimento o Ceará ao estabelecimento localizado em São Paulo, ora Impugnante, pelo mesmo valor utilizado na transferência, qual seja, o valor correspondente ao custo da entrada mais recente da mercadoria, sem o PIS/COFINS na composição do custo e do valor da transferência. Ato contínuo, em relação à mesma mercadoria, é feita nova transferência, agora para outro estabelecimento, agora, localizado no Estado da Bahia. Nessa nova transferência, por óbvio, não devem ser novamente reduzidos do custo de aquisição os valores de PIS /COFINS, pois já descontados quando da entrada no estabelecimento adquirente. A fiscalização, equivocadamente, deduziu novamente as contribuições ao PIS/COFINS do custo da entrada mais recente.

Esclarece que caso haja abatimento dos valores de PIS /COFINS nessa segunda transferência, estar-se-á artificialmente reduzindo o custo da mercadoria, uma vez que o mesmo tributo estará sendo reduzido duas vezes do custo da mesma mercadoria. Para que não restem dúvidas, a Impugnante pede vênia e demonstra graficamente o exemplo acima.

Explica que diante de diversas operações de devolução de transferência e novas remessas, utilizando-se a premissa da fiscalização, chegaríamos à conclusão, num determinado ponto, de que o custo da mercadoria mais recente seria ZERO! Disse que todas essas situações estão apontadas na planilha denominada “RELAÇÃO_NF_CRÉDITOS INDEVIDO_PIS_COFINS”, do CD-ROOM anexo (doc. 05).

Conclui que não há dúvidas, portanto, que a fiscalização indevidamente supôs que todas as operações da Impugnante teriam gerado crédito de PIS e COFINS, o que acaba por macular o auto de infração já que não se pode afirmar que o montante apontado na peça acusatória, realmente expressa o crédito indevido.

Pede que pela procedência da impugnação para determinar o cancelamento do Auto de Infração ou a conversão do julgamento em diligência para constatação do erro macro do levantamento fiscal na determinação do valor da entrada mais recente nas operações de transferência interestadual, cujas situações forma detalhadas nos documentos contidos no CD-ROMM anexo (doc. 05). Protesta, ainda, pela produção de sustentação oral das razões acima.

Presta informação fiscal, fls. 138, os autuantes informam que a empresa confessa e desiste da defesa, fls. 98, pois concorda com os valores apresentados e fez pagamento no valor de R\$227.739,01, fls. 133, inclusive quanto ao período de janeiro a março, onde alega decadência.

Relata que remanesce o valor de R\$45.700,02, no qual o autuado apresenta e alega (fls. 102 a 113) erros cometidos pelos autuantes. Os fiscais disseram que assiste razão o contribuinte em relação às alegações esposadas, devendo, assim, serem homologados os valores pagos e extinto o débito constante deste PAF.

VOTO

Trata o presente lançamento de ofício de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS apropriado em razão de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federativa de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo. Refere-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa com base de cálculo superior à legalmente prevista.

O sujeito passivo, em sua peça defensiva, reconhece parcialmente a exigência fiscal, tendo efetuado o pagamento da parte reconhecida com a redução da multa, nos termos do art. art. 45, inciso I, da Lei nº 7.014/96 (doc. 04), no valor de R\$360.391,84.

Com relação à parte do débito reconhecida e recolhida, a Impugnante desiste da defesa e recursos cabíveis na esfera administrativa, sendo que requer que seja certificado referido pagamento, nos termos do art. 136, § 4º, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia).

Quanto ao valor remanescente, os autuantes reconhecem os erros cometidos na apuração da base de cálculo, concernente a: indevida dedução do IPI na composição da base de cálculo na operação de transferência, pois em determinadas operações, o autuado não é contribuinte do IPI, nos termos do art. 4º e 9º, do RIP/2010; em relação às operações de devolução de transferências com débito do imposto no estabelecimento baiano, conforme planilha denominada “NF DEV TRANSFERÊNCIAS CFOP6209”, contida no CD-ROOM anexo (doc. 05), estando arroladas todas as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento baiano, sob o CFOP 6.209, de devolução de mercadorias recebidas em transferência; quanto ao fato de que não fora considerado a existência de operações que não representam hipóteses em que se permite a apropriação de crédito de PIS / COFINS, como, por exemplo, operações de doação, brinde, materiais que não serão objeto de posterior revenda, etc.

Assim, os valores contestados são de R\$45.700,02, em relação aos quais os autuantes reconhecem

as arguições defensivas.

Diante do exposto, tendo em vista que, assim como os autuantes, concordamos com as razões trazidas na peça impugnatória, cabe manter parcialmente a exigência fiscal, com redução R\$45.700,02, do valor exigido originalmente.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0009/14-7, lavrado contra **AVON COSMÉTICOS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$227.038,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de julho de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR