

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0047/14-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e AVON COSMÉTICOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - AVON COSMÉTICOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0131-04/15  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09/12/2015

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0334-11/15

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

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/12/2014 para cobrar ICMS, no valor de R\$ 664.949,79, em decorrência do cometimento da seguinte infração

*INFRAÇÃO 01.02.23 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.*

Consta na complementação da infração as seguintes informações:

*"TRATA-SE DE ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS PREVISTA NO ART. 13 §4º, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96".*

Foi apresentada defesa tempestiva às fls. 85 a 105, contestando a autuação afirmando que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” seria equivalente a “custo de aquisição da mercadoria contabilizada no estoque da empresa”.

Argumentou e apontou em sua defesa erro de quantificação na determinação do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo em vista que:

- a) 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 não tem direito ao crédito de IPI pela entrada, uma vez que não é contribuinte do IPI na operação subsequente da mercadoria;
- b) os autuantes, ao determinarem o montante do crédito indevido por erro na determinação da base de cálculo da transferência, não consideraram, na escrita fiscal, as devoluções de transferências realizadas com base no mesmo valor, que anularam os efeitos dos créditos pela entrada;
- c) consideraram, 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 gerando 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;
- d) retiraram indevidamente a parcela do ICMS-ST da base de cálculo quantificada (valor da entrada mais recente), na qualidade de tributo recuperável, em operações de compra para comercialização com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, onde não tem direito ao crédito do imposto pela entrada.

Desse modo, entende que parte da exigência fiscal não merece prosperar, tendo em vista o erro de quantificação do tributo por ocasião da determinação do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR).

Entretanto, faz o reconhecimento parcial da infração no valor de R\$ 398.610,02, conforme DAE que acosta aos autos.

Em seguida, foi apresentada Informação Fiscal pelos Auditores Fiscais Autuantes (o Sr. Marcos Carneiro, o Sr. Paulo Cesar Brito e a Sr<sup>a</sup>. Euziane Gouveia) às fl. 132, concordando com as teses defensivas e recomendando a homologação dos valores pagos nos seguintes termos, *in litteris*:

*A empresa autuado confessa e reconhece parte deste P.A.F. e efetua o recolhimento de R\$ 591.037,53 (fls. 126).*

*O autuado apresenta novos dados objetivando elidir parte deste Auto de Infração (fls. 87 a 128), com os quais, após apresentação de comprovação ora acostadas aos autos, concordamos com as ponderações do Impugnante.*

*Realmente, assiste razão à Impugnante quanto ao alegado (fls. 87 a 128), devendo, assim, S.M.J., serem homologados os valores pagos e extinto o débito constante deste P.A.F.*

Concluída a instrução, a 4ª JJF assim proferiu seu voto, *in verbis*:

**“VOTO**

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

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

*O autuado, de forma leal, reconhece parte da autuação como pertinente, elaborando, inclusive, demonstrativo a ela relativo, e, em relação a parte das operações, sobretudo aquelas que envolvem determinados códigos fiscais de operação (CFOPs), entende que a apuração da base de cálculo foi equivocada, pelos motivos que expõe de forma bastante clara, tendo, inclusive, elaborado demonstrativos analíticos, por operações.*

*Tais operações contestadas, reportam-se a situações específicas, devidamente listadas pelo autuado:*

- a) Retirada indevida da parcela do IPI da base de cálculo, considerando-se tributo recuperável, em operação onde a Impugnante não tem direito ao crédito de IPI pela entrada, uma vez que não é contribuinte do IPI na operação subsequente da mercadoria;*
- b) Não consideração na escrita fiscal, das devoluções de transferências realizadas com base no mesmo valor, que anularam os efeitos dos créditos pela entrada;*
- c) Consideração, 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, e que 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;*
- d) Retirada indevida da parcela do ICMS-ST da base de cálculo quantificada (valor da entrada mais recente), na qualidade de tributo recuperável, em operações de compra para comercialização com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, onde a Impugnante não tem direito ao crédito do imposto pela entrada.*
- e) Outras situações específicas, devidamente apontadas na defesa apresentada;*

*Ao amparo de tais argumentos, elaborou planilhas com os lançamentos e valores que entendia incorretos, o que valeu a apreciação e acatamento por parte dos autuantes.*

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

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

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

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

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

*Tal instrumento normativo aclara, pois, a questão, facilitando o esclarecimento da lide.*

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

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

*“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.” - NBC TG 16.*

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

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

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

*Assim é que, após análise dos elementos e argumentos defensivos, os autuantes acataram os mesmos, o que me leva a acompanhá-los em suas conclusões, diante do fato de que, nas situações elencadas pelo autuado, não poderia haver a composição da base de cálculo, tal como realizada, vez que, irregular e incorreta.*

*Quanto ao pedido de revisão do lançamento, o mesmo ficou prejudicado, diante da informação fiscal, e do trabalho realizado pela própria empresa, ao elaborar demonstrativos constantes da mídia apensada à defesa, o que tornou dispensável tal revisão, ainda mais, diante do acatamento dos mesmos pelos autuantes, consoante firmado acima.*

*Diante de tais motivos, julgo o feito PROCEDENTE EM PARTE.*

Na Resolução do Acórdão, houve a interposição do Recurso de Ofício pela 4ª JF, consoante previsão legal, devido à desoneração ocorrida.

Por sua vez, inconformado com a Decisão, o Autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 177 a 181, objetivando a revisão do julgamento, pois alega que, a Doutrina 4ª JF acata todos os argumentos trazidos em sede de Impugnação, julga parcialmente procedente a autuação fiscal, mas determina a sua intimação para efetuar o pagamento relativo a parte do Auto de Infração que foi julgada improcedente, acrescido de multa de 60%, sem levar em consideração que o valor correspondente já estava devidamente quitado, conforme já mencionado e comprovado nos autos.

Nestes termos, assegura que há óbvia obscuridade e contradição na r. Decisão, eis que, além de reconhecer os argumentos defensivos, “a própria Decisão dispõe que às fls. 154 e 155 do processo constam extratos de pagamentos extraídos do próprio sistema de arrecadação da Secretaria da Fazenda, confirmando, assim, o recolhimento devido realizado pelo recorrente”.

Com esse norte, afirma que o Auto de Infração deveria ter sido julgado procedente em parte pelos Julgadores de piso, com o reconhecimento da extinção do crédito tributário pelo pagamento, nos termos do inciso I do artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN), e não ter sido determinado a realização de intimação para novo pagamento.

Pede que a Decisão guerreada seja modificada somente quanto a exigência de pagamento do

ICMS no valor de R\$ 398.610,02, acrescido de multa de 60%, na medida em que o referido crédito tributário já foi inteiramente liquidado.

Em termos, os autos foram remetidos à PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 185 a 187, a preclara Procuradora Maria José Coelho Sento-Sé, após um breve histórico dos fatos e das teses recursais, alega que considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido.

Primeiramente alega a saciedade da imputação fiscal, atendendo todos os requisitos do art. 39 do RPAF/BA, bem como foram preservados os princípios da verdade material e da ampla defesa.

Lembra que o Contribuinte reconheceu expressamente a procedência parcial da autuação, trazendo demonstrativos analíticos por operações, como também que o douto órgão de 1º grau acolheu as ponderações da empresa.

Rechaça a arguição de contradição *“posto que, não há vício ou fala no acórdão proferido pela JJF, bem como na sequência dos autos administrativos realizados pelo fisco estadual”* uma vez que *“tanto na fundamentação como na parte dispositiva, o acórdão menciona expressamente o recolhimento do tributo pelo contribuinte e determina a homologação do valor recolhido aos cofres estaduais, relativo à parcela da exigência fiscal reconhecida”*.

Pontua que a tarefa de homologação será devidamente cumprida pelo órgão competente.

Quanto ao mérito, afirma que o Recorrente não logra apresentar provas materiais capazes de alterar ou modificar o lançamento.

Ao final, opina pelo conhecimento e Não Provedimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Temos sob exame Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lançado pela suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas transferências interestaduais.

Compulsando os autos, vejo que reparo algum merece o Julgamento de base.

Inicialmente, pontuo que a irresignação do Contribuinte perpassa por uma hipotética contradição entre os fundamentos e a parte dispositiva da Decisão de *primo grau*. Todavia, como bem mencionou a i. Procuradora, há menção em ambas as partes da sentença de que devem ser homologados os valores recolhidos pelo sujeito passivo, ou seja, os valores que foram devidamente reconhecidos.

Cura ressaltar que a condenação residual se deu no exato montante ao apontado como devido pelo Contribuinte, pois, consoante a legislação de regência, este Colegiado não é o órgão competente para operar a homologação da quantia recolhida no curso do processo. Tais cálculos e verificações serão realizadas pela Inspeção Fiscal ao qual pertencem os Autuantes.

Portanto, consoante o entendimento da PGE/PROFIS, conheço o Recurso Voluntário, pois tempestivo, mas não dou provimento às suas razões.

Concluída esta etapa do julgamento, passo ao estudo do Recurso de Ofício.

Segundo a Decisão de piso, a redução ocorrida neste Auto de Infração foi motivada pelo reconhecimento expresso das teses e argumentos recursais por parte dos Fiscais Autuantes. Nesta senda, cabe lembrar que foram reportadas situações específicas que afastariam a aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013 a caso em concreto, tais quais:

- a) A retirada indevida da parcela do IPI da base de cálculo, considerando-se tributo recuperável, em operação onde a Impugnante não tem direito ao crédito de IPI pela entrada, uma vez que não é contribuinte do IPI na operação subsequente da mercadoria;
- b) A não consideração na escrita fiscal, das devoluções de transferências realizadas com base no mesmo valor, que anularam os efeitos dos créditos pela entrada;
- c) A consideração, 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, e que 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;

- d) A retirada indevida da parcela do ICMS-ST da base de cálculo quantificada (valor da entrada mais recente), na qualidade de tributo recuperável, em operações de compra para comercialização com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, onde a Impugnante não tem direito ao crédito do imposto pela entrada.

Pois bem. Como já relatado, esses argumentos defensivos do Contribuinte foram acolhidos pelos Fiscais Autuantes, motivando a redução do débito originalmente lançado.

Ademais, no CD acostado à fl. 128 pela empresa, existe um demonstrativo de apuração de ICMS de transferência, elaborado com as argumentações suscitadas pelo Contribuinte, totalizando o pagamento do DAE de fl. 126, no valor de R\$ 398.610,02. Assim, entendo que este demonstrativo indica todas as situações atestadas pelo Sujeito Passivo com devidas e ratificadas integralmente pelos agentes da fiscalização.

Noutra senda, devo mencionar que, a meu ver, tal Instrução Normativa nº 52/2013 estabelece equivocadamente 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”*.

Em inúmeras decisões de minha lavra já expus o meu posicionamento contrário quanto a aplicação e legalidade deste instrumento defendido pela fiscalização. Além da inequívoca afronta ao quanto determinado na LC 87/96, entendo que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria não equivale ao custo de aquisição da mercadoria contabilizada no estoque da empresa, por se tratarem de medidas totalmente díspares, sendo aquela, a eleita pelo legislador complementar para servir de base de cálculo do imposto.

No entanto, dentro do Recurso de Ofício, que somente visa a análise da redução ocorrida, como os próprios fiscais Autuantes anuíram com as argumentações do Recorrente que modificaram o lançamento, demonstrando a impossibilidade de aplicação das regras estabelecidas na Instrução Normativa nº 52/2013, pois, é praticamente inviável, diante da natureza jurídica dos tributos recuperáveis e seus aspectos específicos, impor a observância de tal norma infralegal.

Restou evidente que, para se aplicar a Instrução Normativa nº 52/2013, deve-se perquirir a incidência efetiva de PIS e COFINS sobre cada produto, que pode variar conforme a aquisição ou produção própria, bem como a incidência cumulativa ou não do imposto nas fases seguintes de comercialização de cada item, tarefa quase impossível de se determinar com segurança e clareza necessários aos lançamentos tributários.

Portanto, certíssima a afirmativa do Relator de piso ao dizer que *“Tais situações, evidentemente, criam dificuldades para todos, tanto contribuintes, quanto o Fisco, diante da necessidade de análise acurada das operações, para se determinar a correção ou não das bases de cálculos utilizadas no presente caso”*.

Nestes termos, vejo que o Recurso de Ofício não deve ser provido.

Pelo tudo quanto acima exposto, com base na manifestação dos próprios Autuantes e da d. PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos, julgando Parcialmente Provido o Auto de Infração em epígrafe.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Concordo quanto à conclusão alcançada pelo nobre Conselheiro Relator, no sentido de que não cabe provimento aos Recursos.

Contudo, *data maxima venia*, sou compelida a posicionar-me quanto ao pronunciamento do digno Relator de Segunda Instância acerca da aplicabilidade, não à lide em foco, mas em geral, no que tange à exclusão do PIS/COFINS da base de cálculo do ICMS devido nas operações de

transferências, do que trata a Instrução Normativa nº 52/2013, baixada para estabelecer regras que norteiam a realização de auditorias fisco-contábeis cujos cálculos para efeito de apuração de base de cálculo em operações de transferências expurgam, do valor de custo de aquisição das mercadorias, os tributos recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS e COFINS.

A base de cálculo é o quanto dimensionável do elemento material da hipótese de incidência, que no ICMS é o valor da operação da qual decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento, ou seja, a base de cálculo do ICMS é, necessariamente, uma medida da operação mercantil que é realizada.

Na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, inexistente mercancia, portanto não há “preço” de valor da operação, “preço” este que seria, se existente, a base de cálculo do ICMS.

Inexistindo valor da operação, então a LC 87/96, para não prejudicar o Estado de origem e nem o Estado de destino, em seu artigo 13, §4º, limita a base de cálculo às hipóteses ali descritas, pelo que não é facultado ao contribuinte inserir na base de cálculo elementos que não estejam previstos na mencionada Lei Complementar.

Ressalto que a base de cálculo de PIS e COFINS é o faturamento mensal da empresa, ou o total das refeitas auferidas, e estes tributos não podem ser incluídos na base de cálculo das transferências, exatamente por não existir um ato de mercancia.

Porém, na autuação em análise, o próprio Fisco reconhece a impropriedade da exclusão de parcelas que não chegaram a ser incluídas pelo contribuinte, para efeito de basear a exigência de crédito tributário não recolhido.

Assim, igualmente voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0047/14-6**, lavrado contra **AVON COSMÉTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$398.610,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala de Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO EM SEPARADO

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS