

A. I. N°. - 206891.0047/15-4
AUTUADO - AVON COSMÉTICOS LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 17/08/2016

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0151-03/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. A base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Revisão fiscal elaborada pelos autuantes reduz o valor do débito, acolhendo parcialmente a argumentação defensiva. Infração parcialmente procedente. Indeferido pedido de perícia contábil. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/12/2015, exige o ICMS no valor de R\$906.247,94, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2011.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls.68/78, através de advogado procuração fls.81/82. Registra a tempestividade da peça defensiva. Diz impugnar o auto de infração pelos motivos de fato e de direito a seguir aduzidos.

Relata ser 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. Transcreve a infração e o respectivo valor autuado.

Aduz que segundo o relato do agente fiscal, teria utilizado valor superior de base de cálculo nas transferências interestaduais, em desacordo com o artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, segundo o qual, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR).

Destaca que conforme se infere do detalhamento do auto de infração, que no cálculo do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), “*retirou-se o ICMS, o PIS e a COFINS (Tributos Recuperáveis) da operação de contabilização da última Entrada das Mercadorias no Estoque (até a data da Saída em transferência interestadual) e, ato contínuo, para a formação da Base de Cálculo (BC) das operações subsequentes de Saídas, incluiu-se o ICMS (...), com a aplicação da respectiva alíquota de origem, nas operações de Transferências para Bahia*”.

Aduz que a exclusão dos tributos recuperáveis da base de cálculo do ICMS na transferência interestadual, decorre do entendimento fiscal de que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” seria equivalente ao “custo de aquisição da mercadoria contabilizada no estoque da empresa”.

Afirma que partindo dessa premissa, e fazendo um paralelo com o que dispõe o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), conclui a fiscalização que deveriam ser expurgados da base de cálculo do ICMS o valor dos tributos recuperáveis e que tal conclusão é baseada, ainda, no julgamento do Recurso Especial nº 1.109.298/RS pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que *“a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente)”*.

Ressalta que não há na legislação, notadamente na Lei Complementar nº 87/96, qualquer elemento que permita se chegar a conclusão de que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” seria equivalente a “custo de aquisição da mercadoria contabilizada no estoque da empresa”. Argumenta que o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente (o seu preço), sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis, uma vez que o valor da entrada é termo diferente de custo de aquisição da mercadoria.

Salienta que o caso analisado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.109.298/RS, citado pela fiscalização, é diverso do presente caso, na medida em que, nos autos do REsp nº 1.109.298/RS, por se tratar de mercadoria produzida pelo próprio contribuinte, aplicou-se a regra do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (custo da mercadoria produzida). Já no presente caso, a Impugnante é empresa comercial, razão pela qual deve ser aplicado o disposto no do artigo 13, § 4º, I, da LC 87/96 (o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria).

Observa que, ainda que se parta da premissa adotada pela fiscalização, pela exclusão dos tributos recuperáveis da base de cálculo do ICMS na transferência interestadual, fato é 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) 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;
- b) retirou 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 a ora Impugnante não tem direito ao crédito do imposto pela entrada;
- c) retirou indevidamente do preço da mercadoria, em vez de retirar da base de cálculo do ICMS, o valor dos tributos recuperáveis.

Assevera 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).

Reconhece parcialmente a exigência fiscal, e que irá efetuar o pagamento da parte reconhecida com a redução da multa, nos termos do art. 45, inciso I, da Lei nº 7.014/96.

Elabora demonstrativo com os valores que diz reconhecer. Aduz que exclusivamente com relação à parte do débito reconhecida, desiste da defesa e recursos cabíveis na esfera administrativa. Requer 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, não reconhece a exigência fiscal, razão pela qual, apresenta a impugnação.

Diz que a fiscalização afirma ter adotado como parâmetro para a aplicação do Valor Correspondente à Entrada Mais Recente da Mercadoria (VCEMR), o custo de aquisição 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), que transcreve.

Diz ter havido substancial erro de quantificação pelo agente fiscal na determinação do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), uma vez que foram excluídos da base de cálculo do ICMS, na transferência interestadual, diversos valores que não representam tributos recuperáveis, o que acarretou a majoração da glosa de créditos e, por consequência, a constituição indevida de crédito tributário.

Observa que para não pairar dúvidas sobre os erros de quantificação do valor da entrada mais recente, apresenta, para todos os casos, as ocorrências que determinaram os referidos erros de quantificação.

Aponta erros de quantificação em decorrência da desconsideração das devoluções de transferências ocorridas no período da autuação. Diz que no levantamento fiscal 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 6.152.

Salienta 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.

Comenta que nas planilhas denominadas “*VEMR_NFDevol Assoc*” E “*DEM Apuração Estorno ICMS Transferências 2011-Analise Final*”, contida no CD-ROM anexo (doc. 04), estão arroladas 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.

Assevera que 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. 6.152.

A título de exemplo, cita a nota fiscal de devolução nº 4531, emitida pelo estabelecimento baiano sob o CFOP 6.209, para acobertar a devolução, dentre outros produtos, do produto denominado “BOLSA KIT INICIAL KIT DE VENDA”, código 2090, que fora objeto da nota fiscal de remessa nº 1189 pelo estabelecimento paulista (doc. 04 – “NF 1189”).

Argumenta que o referido produto foi recebido ao custo unitário de R\$ 26,0749 e devolvido pelo mesmo valor, o que anulou a operação de remessa no que tange ao crédito e débito, pelas quantidades devolvidas.

Assevera que no mesmo sentido, foram desconsideradas as devoluções de todas as notas fiscais arroladas nas planilhas denominadas “*VEMR_NFDevolAssoc*” e “*DEM Apuração Estorno ICMS Transferências 2011-Analise Final*”, contidas no CD-ROM anexo (doc. 04).

Entende que nesses casos, a fiscalização deveria ter feito a recomposição da escrita para computar os débitos de ICMS nas devoluções de transferência, já que a operação de remessa, assim como o crédito a ela correspondente, foi anulada pelas devoluções, na proporção das mercadorias devolvidas. Diz que 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. Afirma restar evidenciado que as devoluções de transferências deveriam fazer parte do levantamento em questão, o que revela a necessidade de revisão do trabalho fiscal.

Aponta o que entende como indevida dedução do ICMS-ST na Composição da Base de Cálculo na Operação de Transferência (CFOPs 1.403 e 2.403). Afirma que dentre os documentos fiscais arrolados pelo agente fiscal, há casos de mercadorias sujeitas à sistemática da substituição tributária, notadamente as operações realizadas sob os CFOPS 1.403 e 2.403 (Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).

Comenta que no regime de ICMS-ST o valor do ICMS da etapa anterior compõe o custo em estoque, pois há o desembolso antecipado do imposto da saída que ocorre no momento da compra. Assim, uma vez que o custo do imposto já se encontra no custo do estoque pela aquisição, o valor deve ser considerado no valor da entrada mais recente para fins de determinação da base de cálculo nas transferências para o Estado da Bahia.

Afirma que a fiscalização, indevidamente, retirou da base de cálculo do ICMS nas transferências para o Estado da Bahia, o valor do ICMS-ST incidente em operações de compra realizadas pelo estabelecimento paulista, diminuindo-se, por consequência, o valor da entrada mais recente da mercadoria. Diz ser o caso, por exemplo, da nota fiscal nº 109.142, relacionada na planilha denominada “*DEM Apuração Estorno ICMS Transferências 2011-Analise Final*”, da qual o agente fiscal conclui que o valor da entrada mais recente do produto “COLOR TREND LAPIS PARA DELINEAR OS OLHOS - PRETO” seria de R\$ 0,79, quando, na verdade, o correto é R\$ 1,47.

Assevera que na planilha denominada “*DEM Apuração Estorno ICMS Transferências 2011-Analise Final*”, contida no CD-ROM anexo (doc. 04), estão arroladas as notas fiscais sob os CFOPs 1.403 e 2.403, em que deverá ser considerado, para determinação do valor da entrada mais recente da mercadoria, o ICMS-ST, justamente em razão da impossibilidade de se recuperar o tributo.

Entende que a fiscalização, indevidamente, abate do valor da entrada mais recente, parcela de tributo não recuperável (ICMS-ST), o que evidencia a imprestabilidade do trabalho fiscal.

Aduz ter havido indevida dedução dos tributos recuperáveis do Preço da Mercadoria. Diz haver casos em que a fiscalização excluiu tributos recuperáveis do preço da mercadoria para determinar o valor da entrada mais recente, quando o correto seria excluir o referido tributo da base de cálculo do ICMS. Sustenta que ao partir do preço da mercadoria para excluir o valor dos impostos recuperáveis chega-se a um valor muito inferior àquele que seria o “custo de aquisição da mercadoria contabilizada no estoque da empresa”, pois se retira do preço valor de imposto no qual ele não está incluído.

Diz que na planilha denominada “*DEM Apuração VEMR - Valor da Entrada Mais Recente - 2011*”, contidas no CD-ROM anexo (doc.04) estão relacionadas todas as operações para as quais o fiscal considerou o preço da mercadoria no lugar da base de cálculo do ICMS para realizar a exclusão dos tributos recuperáveis, diminuindo-se, por consequência, o valor da entrada mais recente da mercadoria. Aponta a título de exemplo, à nota fiscal nº 267, de 13/11/2011.

Compara o cálculo da fiscalização com a indevida dedução dos tributos recuperáveis do Preço da Mercadoria, com o cálculo da Impugnante com a dedução dos tributos recuperáveis da base de cálculo.

Nota que o custo de transferência, considerando-se a exclusão do IPI da base de cálculo, deveria ser R\$9.605,44, sendo que a fiscalização indevidamente utilizou o valor de R\$6.756,85.

Destaca que o mesmo procedimento em relação aos exemplos citados se repete sistematicamente, para todos os casos constantes da planilha “*DEM Apuração VEMR - Valor da Entrada Mais Recente – 2011*” contida no CD-ROM anexo (doc. 04).

Entende que tendo em vista a comprovação dos erros de quantificação no levantamento fiscal, fica claro que o lançamento deve ser totalmente refeito, para o fim de excluir / ajustar a exigência fiscal de tais operações.

Requer seja julgada procedente a impugnação, para determinar o cancelamento do AIIM em questão 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 foram detalhadas nos documentos contidos no CD-ROM anexo (doc. 04).

Protesta pela produção de sustentação oral das razões expostas.

Às fls.92/93, o autuado volta a se manifestar. Requer juntada de guia comprobatória do pagamento parcial da exigência fiscal, no valor total de R\$1.037.731,46. Esclarece que reconhece o débito neste valor e não de R\$ 1.104.933,42 como constou da impugnação apresentada. Aduz que a diferença se deve ao cálculo dos juros e da multa verificados quando da expedição da guia para pagamento. Diz que à vista do recolhimento parcial do débito, requer seja certificado o 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, aduz que não reconhece a exigência fiscal, razão pela qual requer seja dado prosseguimento à impugnação apresentada.

Um dos autuantes produz a informação fiscal fls.96/103. Afirma que a empresa Autuada confessa e reconhece parte deste P.A.F. efetuando o recolhimento de R\$687.069,92 (fls.72/ 940) mais os acréscimos, totalizando R\$ 1.037.731,46. Repete o teor do Auto de Infração transcrevendo a legislação tributária que dá suporte à autuação, além do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça - STJ e precedentes sobre a matéria em Decisões deste CONSEF.

Informa que a Autuada traz novos dados objetivando elidir parte do Auto de Infração (fls.68/78), que após apresentação de comprovação acostadas aos autos, concorda parcialmente com as ponderações da Impugnante.

Apresenta novos demonstrativos contendo o detalhamento do resultado do estorno de crédito objeto das operações de entradas por transferência interestadual, considerando procedentes as alegações da Impugnação itens III-1 - Erros de Quantificação e III-3 - Indevida Dedução de Tributos Recuperáveis (fls.73/76), tendo o débito original, após novo processamento, reduzido de R\$ 906.247,94 para R\$729.835,24.

Informa que a parte atinente ao ICMS - ST (item III-2, fls. 75/76) foi mantida por se tratar de um tributo recuperável, pois pode ser objeto de ressarcimento quando se efetivar operações com destino a outro Estado (caso dos autos) como está demonstrado na própria legislação da unidade Federada (SP) que fez as operações de transferência interestadual, consoante documento anexado e transcrito.

Afirma assistir razão à Impugnante quanto ao alegado nos itens III-1 e III-3 (fls. 73/ 76), devendo, ser homologados os valores pagos e mantido o valor remanescente que trata do ICMS-ST (item III-2 da defesa), ficando ainda uma parcela a ser exigida que é o equivalente à diferença entre R\$ 729.835,24 (valor correto, após os ajustes mencionados) e o valor que foi pago (R\$ 687.069,92). Opina pelo acolhimento dos termos da informação fiscal.

Ao tomar ciência da informação fiscal o autuado volta a se manifestar fls.116/124. Repete o teor do auto de infração, valor e fundamento legal.

Diz que devidamente cientificada, efetuou o recolhimento parcial do débito, tendo impugnado a parte remanescente, sob os seguintes fundamentos:

(I) 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;

(II) retirou 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; e

(III) retirou indevidamente do preço da mercadoria, em vez de retirar da base de cálculo do ICMS, o valor dos tributos recuperáveis.

Decorridos os trâmites processuais, aduz que o agente fiscal manifestou concordância com os argumentos de defesa constantes dos itens (I) e (III), requerendo, por decorrência, o cancelamento de parte da exigência.

No entanto, o agente fiscal discordou do argumento de defesa consignado no item (II) que versa sobre a inclusão, na base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, do valor referente a parcela do ICMS-ST.

Repete o argumento do agente fiscal, de que *“a parte atinente ao ICMS-ST foi mantida por se tratar de um tributo recuperável, pois pode ser objeto de ressarcimento quando se efetivar operações com destino a outro estado (caso dos autos) como está demonstrado na própria legislação da unidade federada (SP) que fez as operações de transferência interestadual”*.

Sustenta que o entendimento manifestado pelo agente fiscal não merece guarida, inclusive pelo fato de não guardar qualquer sentido lógico com a fundamentação da própria autuação.

Reproduz o fundamento que serviu de base para a autuação. Assevera que a conclusão, pela exclusão dos tributos recuperáveis da base de cálculo do ICMS na transferência interestadual, decorre do entendimento fiscal de que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” seria equivalente ao “custo de aquisição da mercadoria contabilizada no estoque da empresa”.

Observa que partindo dessa premissa, e fazendo um paralelo com o que dispõe o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), conclui a fiscalização que deveriam ser expurgados da base de cálculo do ICMS o valor dos tributos recuperáveis, dentre os quais se incluiria o ICMS-ST.

Ressalta que não há na legislação, notadamente na Lei Complementar nº 87/96, qualquer elemento que permita se chegar a conclusão de que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” seria equivalente a “custo de aquisição da mercadoria contabilizada no estoque da empresa”. Portanto, o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente (o seu preço), sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis, uma vez que o valor da entrada é termo diferente de custo de aquisição da mercadoria.

Salienta que ainda que se parta da premissa da fiscalização, no sentido de que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” seria equivalente a “custo de aquisição da mercadoria contabilizada no estoque da empresa”, o que se admite *ad argumentandum tantum*, fato é que o valor correspondente à parcela do ICMS-ST faz parte do custo de aquisição.

Explica que o ICMS-ST não possui, em sua natureza, a característica de “tributo recuperável”, ao contrário do que alega a Fiscalização, nos termos do artigo 13 do Decreto-lei nº 1.598/77 (RIRPJ) que reproduz.

Explica que essa inclusão somente se justifica naqueles casos em que o tributo constitui, efetivamente, parte do esforço para a aquisição da mercadoria, sem a perspectiva de sua recuperação no momento da aquisição. Tanto é assim que, quando da inserção do dispositivo citado, na legislação do Imposto de Renda – onde o conceito do custo como base da apuração do

Resultado adquire importância primordial –, fez-se a devida ressalva, no § 3º do artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) que transcreve.

Assevera que disso se infere que os tributos recuperáveis através de crédito na escrita fiscal, vale dizer, os tributos a cujo crédito na aquisição o contribuinte possua direito desde logo, independentemente de qualquer solicitação ao Fisco ou concessão deste, não poderão, por óbvio, integrar o custo. Isto em nenhum momento foi posto em dúvida pela Recorrente.

Argumenta que não é esse o caso do regime de ICMS-ST, no qual o valor do ICMS da etapa anterior compõe o custo em estoque, pois há o desembolso antecipado do imposto da saída que ocorre no momento da compra. Sobre o tema cita lição de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo em (“A Não-Cumulatividade Tributária [ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS]”).

Frisa que a incerteza com relação à possibilidade de recuperação é inerente ao ICMS-ST. Não há, dessa forma, cabimento em destacá-lo do custo de aquisição, tendo em vista que o mesmo não pode ser considerado um direito líquido e certo da empresa, o que permitiria sua classificação como ativo.

Salienta que ainda que tal venha a ocorrer – mediante a apresentação de formulários, o seguimento de trâmites burocráticos e a expressa autorização do Fisco do Estado de São Paulo –, quaisquer efeitos contábeis somente serão reconhecidos no momento dessa autorização, não havendo – e dificilmente se justificando – qualquer conexão com o momento da aquisição, ou influência no valor desta. Para reforçar seu entendimento transcreve a interpretação do princípio contábil refletido no item 34 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques.

Diz não haver cabimento em se pretender fazer essa ligação com o evento passado, ajustando o valor da aquisição por conta do reconhecimento futuro do direito ao crédito, pois este conceito somente seria admissível na hipótese de ajuste de exercício anterior, aplicável no evento da *“mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes”* (artigo 186, § 1º da Lei nº 6.404/76) – mas não no presente caso.

Diz que o caso do ICMS-ST aproxima-se, antes, das características do Ativo Contingente, na acepção que lhe dá o Pronunciamento Técnico 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que reproduz.

Entende que ainda que haja a possibilidade de ressarcimento do ICMS-ST, via procedimento próprio, nas hipóteses em que não ocorra o fato gerador presumido, como, por exemplo, nas transferências interestaduais, tal fato, por si só, não caracteriza o ICMS-ST como imposto recuperável, na acepção contábil do termo, mormente no que tange à conceituação de custo da mercadoria. Diz que o ressarcimento do ICMS-ST pela inoccorrência do fato gerador presumido não decorre da não-cumulatividade do imposto. Não se trata, pois, de imposto recuperável através de créditos na escrita fiscal, como quer dar a entender a fiscalização.

Observa que a fiscalização parte do conceito contábil de custo de aquisição, a partir do qual conclui que os impostos recuperáveis devem ser excluídos do custo de aquisição. Portanto, tratando-se de conceito contábil, nada mais razoável de que respeitar os princípios da contabilidade, dentre os quais o da oportunidade, cuja observância determina que o registro da variação patrimonial deve ser feito somente se existir razoável certeza de sua ocorrência.

Afirma que no caso das mercadorias sujeitas à sistemática da substituição tributária adquiridas pelo estabelecimento paulista, notadamente as operações realizadas sob os CFOPS 1.403 e 2.403 (Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária), não há como se determinar, no momento da contabilização do custo da mercadoria, aquelas que serão objeto de transferência interestadual.

Diz que uma vez que o custo do imposto já se encontra no custo do estoque pela aquisição, o valor deve ser considerado no valor da entrada mais recente para fins de determinação da base

de cálculo nas transferências para o Estado da Bahia. Sobre o tema cita manifestação de autoridade fiscal federal, referindo-se a operação igualmente abrangida no regime da substituição tributária do ICMS, da Superintendência da Receita Federal da 4ª Região Fiscal na Solução de Consulta nº 60 de 17.08.2012.

Reitera os termos da impugnação para requerer o afastamento dos argumentos lançados na manifestação fiscal, especificamente no que tange à inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, julgando, ao final, procedente o pedido. Protesta, ainda, pela produção de sustentação oral das razões expostas.

Os autuantes informam fl.130 que reiteram a informação fiscal fls.96 a 112.

Consta às fls. 132/134, extrato do SIGAT/SICRED com recolhimento das parcelas reconhecidas pelo contribuinte.

VOTO

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2011, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem em montante superior àquele estabelecido em Lei Complementar.

Saliento que a descrição da infração permite, claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, inocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquirir de nulidade o lançamento de ofício.

Fica indeferido o pedido de diligência fiscal ou perícia contábil pleiteado pelo defendente, pois entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, incisos I e II, do RPAF/99.

Observo que o autuado questiona o critério previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, para a fixação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, quando provenientes de estabelecimentos comerciais – Centros de Distribuição.

Conforme a descrição dos fatos foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso I) no período de janeiro a dezembro de 2011. De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “I” da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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 em transferência pelo destinatário localizado neste Estado."

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

De relação aos tributos recuperáveis, parte importante da autuação, vale 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.

Na impugnação o defendente reconheceu parte da autuação como pertinente e, sobretudo sobre aquelas operações que envolvem determinados códigos fiscais (CFOPs), entendeu que a apuração da base de cálculo foi equivocada, pelos motivos que expôs, tendo, inclusive, elaborado demonstrativos analíticos, por operações.

Tais operações contestadas reportam-se a situações específicas, devidamente listadas pela autuada:

a) 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;

b) retirou 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; e

c) retirou indevidamente do preço da mercadoria, em vez de retirar da base de cálculo do ICMS, o valor dos tributos recuperáveis.

Ao amparo de tais argumentos, elaborou planilhas com os lançamentos e valores que entendia incorretos, realizando o recolhimento da parte reconhecida como procedente.

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. 45, inciso

I, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$687.069,90.

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 na informação fiscal, reconheceram os erros cometidos na apuração da base de cálculo, à vista da comprovação acostadas aos autos. Elaboraram novos demonstrativos contendo o detalhamento do resultado do estorno de crédito objeto das operações de entradas por transferência interestadual, considerando procedentes as alegações da Impugnação no que diz respeito ao descrito na letra "a" - Erros de Quantificação em função de terem desconsiderado as devoluções de transferências e na letra "c" - Indevida Dedução de Tributos Recuperáveis (fls.73/76), tendo o débito original, após novo processamento, reduzido de R\$ 906.247,94 para R\$729.835,24.

No que diz respeito a parte atinente ao ICMS - ST (fls. 75/76) descrita na letra "b", disseram que deveria ser mantida por se tratar de tributo recuperável. Explicaram que o ICMS referente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária pode ser alvo de ressarcimento quando se efetivar operações com destino a outro Estado (caso dos autos) como está demonstrado na própria legislação da unidade Federada (SP) que fez as operações de transferência interestadual, consoante documento anexado e transcrito. Mantiveram o valor remanescente que trata do ICMS-ST (item III-2 da defesa).

Foi correto o procedimento dos autuantes, quando na prestação da informação fiscal, refizeram a apuração do imposto devido, retificando os equívocos apontados na defesa, os quais estão comprovados pela documentação probante acostada ao processo, com exceção dos valores referentes a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, considerando que a legislação do estado de origem das mercadorias expressamente prevê a possibilidade de ressarcimento em operações com destino a outros Estados da Federação como o caso em comento.

Em face ao acima exposto, acolho os novos demonstrativos fls. 106/112 e a infração em comento subsiste parcialmente, conforme apurado pelos autuantes na informação fiscal no valor de R\$729.835,24.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0047/15-4**, lavrado contra **AVON COSMÉTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$729.835,24** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores pagos.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de julho de 2016.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR