

A. I. Nº - 206891.3049/16-6
AUTUADO - AVON COSMÉTICOS LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO , PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP/COMÉRCIO
INTERNET - 08. 08. 2017

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0111-01/17

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 e filiais da empresa o valor da base de cálculo é o da entrada mais recente. Novos demonstrativos elaborados pelos autuantes nos autos reduz valor do débito exigido. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/10/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$940.225,30, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração a legislação do ICMS imputada ao autuado: 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 adicionalmente na descrição da conduta infracional que se trata de estorno de crédito de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS prevista no inciso artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar n. 87/96.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos apresentou defesa (fls. 41 a 66). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Em síntese, observa que o lançamento de ofício considerou que teria se apropriado de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao permitido em lei, porque a base de cálculo do ICMS devido ao Estado de São Paulo não teria observado o artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

Salienta que, segundo o Fisco baiano, o estabelecimento remetente de mercadorias em transferência deveria adotar, como base de cálculo do imposto na transferência, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, cuja dimensão semântica limitar-se-ia ao custo de aquisição, do qual se deveriam excluir tributos recuperáveis, além do ICMS-ST recolhido na origem.

Sustenta que são ilegítimos os fundamentos da autuação fiscal, a qual: (i) representa invasão pelo Estado da Bahia da competência tributária do Estado de São Paulo; (ii) extrapola os termos legais do conceito de valor correspondente à entrada mais recente para fins de fixação da base de cálculo do ICMS, ainda que referente ao custo de aquisição de mercadoria; (iii) viola o princípio constitucional da não-cumulatividade; e (iv) aplica multas desproporcionais, abusivas e confiscatórias.

Esclarece que efetuou o pagamento antecipado de alguns valores objeto da exigência fiscal porque reconhece não ter utilizado, exclusivamente em relação a certas transferências, as notas fiscais referentes às entradas mais recentes, motivo pelo qual refez os cálculos do imposto devido, com multa e juros, sendo o valor do ICMS de R\$233.581,92 e o valor total recolhido de R\$343.228,76.

Registra que as exigências pagas referem-se apenas a algumas mercadorias transferidas em meses específicos, conforme evidenciado em Memória de Cálculos e lista que anexou (Doc. 03), portanto, não reconheceu todas as operações apontadas no Auto de Infração, em especial à manutenção do ICMS-ST na base de cálculo da transferência e das transferências canceladas em decorrência das devoluções.

Ressalta que, diante disso, permanecem em discussão os créditos estornados, assim como as multas impostas, em relação à manutenção do ICMS-ST na base de cálculo da transferência interestadual, bem como das transferências canceladas em decorrência de devoluções.

Assinala que para fundamentar o lançamento tributário, o Fisco baiano alegou que os tributos recuperáveis devem ser excluídos da base de cálculo do ICMS porque não representam custo de aquisição das mercadorias junto a terceiros.

Assevera que esse não é o tratamento tributário mais adequado para as saídas de mercadorias em transferência para estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação pertencente ao mesmo titular.

Sustenta que calculou a base de cálculo do ICMS a partir de valor de aquisição da mercadoria mais recente, excluindo os tributos recuperáveis, tais como as Contribuições ao PIS e à COFINS, mas manteve o valor do ICMS-ST. Ressalta que nem sempre o PIS e a COFINS são recuperáveis, pois muitos produtos estão sujeitos ao regime monofásico.

Afirma que o valor do ICMS devido por substituição tributária necessariamente integra o valor do custo da mercadoria adquirida junto a terceiro, tendo em vista que eventual direito à restituição somente poderá ser exercido quando da saída da mercadoria, até mesmo porque somente se considera ocorrido o fato gerador do ICMS *no momento da saída da saída mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*, nos termos do artigo 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996.

Alega que como o valor do ICMS-ST somente pode vir a ser restituído, se for o caso, na eventual operação subsequente, o preço do custo de aquisição, que é aferido no momento da aquisição, também é composto pelo ICMS-ST.

Aduz que o valor correspondente à entrada mais recente apenas pode se referir ao valor no momento da entrada, quando sequer tem como identificar quais e quantas mercadorias serão objeto de operação interestadual. Ressalta que, neste momento, o ICMS-ST é, indubitavelmente, um tributo não recuperável.

Observa que a própria autuação consignou que o valor de custo da mercadoria é exatamente aquele contabilizado no estoque da empresa. Reproduz as palavras dos autuantes.

Afirma que, no presente caso, o estabelecimento matriz procedeu ao registro de estoques, considerando os valores do custo de aquisição, em que foram excluídas as Contribuições ao PIS e à COFINS, mas manteve o valor do ICMS-ST, pois era custo naquele momento da entrada.

Reitera que, segundo o Fisco baiano, o custo de aquisição da mercadoria corresponde àquele que foi contabilizado no estoque da empresa, significado dizer que *“o custo de aquisição compreende os tributos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal”*, tal como ocorre na sistemática de apuração e recolhimento das Contribuições ao PIS e à COFINS, mas não com o ICMS-ST.

Salienta que, nesse sentido, é expresso o Regulamento do Imposto de Renda, instituído pelo Decreto 3000/1999, no seu artigo 289, § 3º. Reproduz o referido dispositivo regulamentar. Acrescenta que, na mesma linha, a Instrução Normativa da nº 404/2004 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em seu artigo 8º, § 3º, inciso II, preleciona. Transcreve o referido artigo.

Assinala que anexou documentos internos (Doc. 05) que demonstram, pelos lançamentos contábeis, que o ICMS-ST compõe do custo do produto recebido em transferência. Menciona como exemplo a Nota Fiscal nº 41.876, emitida em 09/09/2013, no valor total de R\$ 144.006,25. Diz que dos lançamentos

contábeis realizados, é possível notar que as Contribuições ao PIS e à COFINS são descontadas, porque recuperáveis (R\$ 2.040,51 e R\$ 9.398,71), enquanto o contas a pagar soma R\$ 144.006,25.

Aduz que não há dúvidas de que o custo de aquisição da mercadoria é aferido no momento de sua “aquisição” e corresponde àquele registrado contabilmente e no Livro de Inventário, o que, no presente caso, alcança o valor do ICMS-ST.

Ressalta que essa matéria já foi analisada anteriormente em Auto de Infração, no qual figurou no polo passivo, sendo que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal, no Acórdão JF 0131-04/15, referente ao Auto de Infração n. 206891.0047/14-6, reconheceu a necessidade de manter o ICMS-ST na base de cálculo. Reproduz excertos do relatório e voto do Acórdão. Acrescenta que o Acórdão evidencia que a exigência fiscal distorce o conceito de custo de aquisição de mercadoria, pois dele deve poder fazer parte o ICMS-ST.

Salienta que o Acórdão mencionado no Auto de Infração proferido pelo E. STJ no REsp 1.109.298 – RS (2008/0279009-9), relatado pelo Ministro Castro Meira, não é aplicável ao caso, uma vez que trata de hipótese diversa de transferência. Acrescenta que a análise do E. STJ teve por objeto operação relacionada a estabelecimento industrial e, portanto, considerou o custo de produção, e não de aquisição.

Assevera que, desse modo, não há motivos para manter a autuação, razão pela qual requer seu cancelamento.

Prosseguindo, alega invasão da competência tributária do Estado de São Paulo – normas que determinam a base de cálculo na transferência interestadual do estabelecimento remetente.

Afirma que o Estado da Bahia, ao estornar os créditos que legitimamente se apropriou com base em suposta ilegalidade de legislação pertencente a outro Estado da Federação, está a disciplinar relação jurídica tributária da qual não faz parte, na medida em que está legislando sobre a base de cálculo do ICMS devido ao Fisco paulista.

Registra que, para tanto, o Estado da Bahia invoca o artigo 13, inciso I, seu § 1º, inciso I, e seu § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996. Reproduz os referidos artigos.

Assinala que conjugados os dispositivos acima referidos para aplicação ao presente caso, é possível concluir que a disciplina legal pela Lei Complementar nº 87/1996 determina que: (i) a base de cálculo do imposto é o valor da operação (art. 13, I); (ii) integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto (art. 13, § 1º, I); (iii) na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto deve corresponder à entrada mais recente da mercadoria, quando se tratar de produto industrializado em saída de contribuinte não industrial (art. 13, §4º, I).

Assevera que, como os produtos objeto de transferência interestadual eram industrializados, mas tiveram saída de estabelecimento atacadista, qual seja o estabelecimento matriz situado no Estado de São Paulo, a base de cálculo a ser aplicada seria a prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/1996, qual seja o valor correspondente à entrada mais recente.

Esclarece que foi exatamente assim como procedeu, inclusive em obediência aos ditames da legislação paulista, pois o artigo 39, inciso I, do RICMS/SP, reproduz os termos do § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996. Transcreve o aduzido art. 39, I, do RICMS/SP.

Observa que a lide tem por objeto a delimitação semântica da expressão “valor correspondente à entrada mais recente”, uma vez que o Estado da Bahia, destinatário de tais transferências, entende que o valor corresponderia ao custo de aquisição pelo estabelecimento no Estado de São Paulo, no qual deveriam ser excluídos os tributos recuperáveis (PIS/COFINS), inclusive o ICMS-ST.

Salienta que não se discute se a base de cálculo deve ser “o valor correspondente à entrada mais recente”, mas qual é o valor que efetivamente corresponde à entrada mais recente, o que pode ser disciplinado diferentemente por cada Estado-membro. Acrescenta que, no caso, o Estado de São

Paulo regulamenta essa expressão como “valor da operação de entrada” e não como “custo de aquisição da entrada”.

Registra que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, por meio da recente Resposta à Consulta Tributária 2585M1/2016, de 26 de Fevereiro de 2016, proferiu entendimento de que a base de cálculo do ICMS compreende o valor da operação, constante da nota fiscal relativa à aquisição mais recente. Reproduz excertos da mencionada resposta.

Sustenta que, assim sendo, o seu estabelecimento matriz situado no Estado de São Paulo procedeu de maneira acertada quando manteve o valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal de aquisição na base de cálculo do ICMS na operação de transferência interestadual.

Consigna que descabe dizer que o estabelecimento matriz teria de algum modo causado prejuízo ao Fisco da Bahia, inclusive porque não tomou qualquer iniciativa, limitando-se a cumprir as regras estabelecidas pela legislação tributária paulista.

Alega que o estabelecimento matriz não é contribuinte de duas Unidades Federativas, estando submetido exclusivamente aos preceitos legais estabelecidos pelo Estado de São Paulo e sujeito às penalidades do aduzido Estado caso venha a descumprir sua legislação.

Assegura que, do mesmo modo, não cometeu infração e não pode, portanto, ser apenado, especialmente porque não poderia adotar base de cálculo diversa daquela apontada na nota fiscal de entrada.

Assinala que, a respeito do assunto, o Estado de São Paulo também esclareceu na mesma Resposta à Consulta Tributária 2585M1/2016, que a saída da mercadoria está sujeita à norma do Estado de Origem. Acrescenta que entendeu o Estado de São Paulo que, caso a transferência seja originada de estabelecimento localizado no Estado do Paraná, com destino ao estabelecimento sediado em território paulista, cabe ao Estado do Paraná determinar os critérios de fixação da base de cálculo do ICMS, pois ele seria o titular do crédito tributário. Reproduz trecho da resposta aduzida.

Diz que, dessa forma, não há dúvidas quanto ao legítimo direito de apropriação de crédito fiscal, em acordo com o estabelecido no artigo 92 do RICMS/BA. Acrescenta que esse dispositivo determina que a compensação do imposto é reconhecida ao estabelecimento que tenha recebido mercadorias, ou para o qual tenham sido prestados os serviços, condicionado o direito ao fato de as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados terem sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, com emissão de documento por contribuinte regular perante o Fisco e respectiva escrituração.

Conclusivamente, diz que não pode o Estado da Bahia legislar sobre critérios de regra-matriz de incidência tributária relativamente a imposto que é devido a outro Estado da Federação, no presente caso, o Estado de São Paulo, pelo que requer o cancelamento do Auto de Infração.

Continuando, reporta-se sobre a não-cumulatividade.

Alega que ao estornar créditos que foram apropriados, no montante que corresponde exatamente ao imposto destacado na nota fiscal de transferência e que foi recolhido ao Fisco paulista, o Estado da Bahia viola o princípio da não-cumulatividade, insculpido no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição, segundo o qual o contribuinte tem o direito de se apropriar, como crédito, do valor do ICMS cobrado nas operações anteriores.

Salienta que, no presente caso, o estabelecimento matriz situado em território paulista remeteu em transferência mercadorias e sobre elas fez incidir o ICMS, estando comprovado o pagamento e o destaque do imposto integralmente, nos termos do artigo 39, inciso I, do RICMS/SP. Acrescenta que, desse modo, ao adquirir referidas mercadorias com o valor total de ICMS pago e destacado, apropriou-se integralmente do crédito de ICMS, como prevê o princípio da não-cumulatividade.

Alega que o ICMS exigido na presente autuação é composto por uma base que já sofreu a incidência do mesmo tributo na etapa anterior, circunstância que ofende o princípio da não-cumulatividade.

Nesse sentido, ressalta a advertência do Min. Jobim, quanto a esse ponto: “cumulatividade se evita no sentido de não se cobrar tributo sobre base já cobrada” (RE nº 174.478, DJ de 30/09/2005).

Diz que não há dúvidas de que o fundamento da não-cumulatividade é a incidência do ICMS na operação anterior, como acontecimento apto à apropriação de créditos pelo adquirente.

Assevera que foi exatamente o que aconteceu na situação em questão, em que o estabelecimento matriz, localizado no Estado de São Paulo, recolheu integralmente ao Fisco paulista o ICMS incidente nas transferências para o estabelecimento filial, o qual se apropriou dos créditos na mesma proporção do que foi efetivamente recolhido aos cofres públicos paulistas.

Diz que é forçoso ser reconhecido que o Auto de Infração, ao glosar o registro de crédito realizado, violou o princípio da não-cumulatividade.

Consigna que, desse modo, não pode permanecer o lançamento do estorno de créditos de ICMS apropriados, que tem como contrapartida o efetivo recolhimento anterior por parte da empresa matriz, pelo que requer o seu integral cancelamento.

Observa que o motivo apresentado no Auto de Infração para estornar o creditamento do ICMS foi o de que o Estado de São Paulo estaria estabelecendo uma base de cálculo em valor superior ao permitido pela sua própria legislação, porque, para fins de recolhimento aos cofres paulistas, determina que não se exclua o valor do ICMS-ST. Afirma que o Estado de São Paulo está atuando no pleno exercício de sua competência tributária, dentro de seus limites territoriais.

Ressalta que mesmo que o Estado de São Paulo estivesse cometendo alguma ilegalidade quanto aos critérios de fixação da base de cálculo, não poderia incorrer em prejuízo, consistente na impossibilidade de apropriação integral de créditos do imposto, por motivo de conflitos de interesses de terceiros, isto é, da denominada “guerra fiscal” travada entre os Estados da Federação.

Sustenta que, em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade, possui direito aos créditos correspondentes aos valores a título de ICMS incidentes sobre as anteriores operações de transferências interestaduais.

Afirma que não há qualquer norma no ordenamento jurídico pátrio que admita seja condicionada a fruição do direito de crédito ao conhecimento prévio pelo Contribuinte, como é o seu caso, de legislação irregularmente editada pelo Estado de origem, até mesmo porque relação jurídica tributária é cogente, decorre de lei, não havendo espaço para manifestação de vontade, tal como nos negócios jurídicos privados.

Alega que, além de não existir norma dessa espécie, não cabe ao Contribuinte, tampouco ao Estado de destino, decidir, por iniciativa unilateral, se determinado dispositivo legal é ou não juridicamente inválido. Acrescenta que tal função é da competência privativa do Poder Judiciário.

Assevera que, por essa razão, não pode ver-se prejudicado pela supressão indevida de seu direito constitucional, de não cumulatividade do imposto, por divergência entre Estados da Federação a que não deu causa, estando apenas na qualidade de terceiro prejudicado nessa relação.

Aduz que a esse respeito, deve ser aplicado analogicamente ao caso concreto o entendimento do C. STJ, firmado sob a sistemática do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos), a respeito da legitimidade dos créditos apropriados pelo adquirente/terceiro de boa-fé, ainda que se refira aos casos de creditamento com base em documentos posteriormente declarados inidôneos.

Conclusivamente, diz que não pode ser prejudicado por infrações supostamente cometidas por terceiros, no âmbito da denominada “guerra fiscal” travada entre os Estados da Federação, pelo que requer sejam cancelados os créditos tributários constituídos no Auto de Infração em lide.

Diz que, caso não se entenda pelo cancelamento integral do Auto de Infração, em razão da licitude e legitimidade das transferências objeto da autuação, o que decerto não espera, passa a demonstrar que várias transferências foram posteriormente canceladas como decorrência de operações de devolução, o que não foi considerado na autuação.

Observa que a devolução é a operação jurídica que tem por finalidade o cancelamento de uma operação anterior, sendo que, com o cancelamento, desfaz-se a primeira operação e volta-se para a situação anterior. Ou seja, se na operação principal a alíquota interestadual aplicada foi de 7% (São Paulo – Bahia), o retorno não sofrerá alíquota de 12% (Bahia – São Paulo), mas também de 7%, independentemente dos Estados de destino e de origem. Acrescenta que se torna também irrelevante se o valor do produto mudou no tempo, pois a base de cálculo é mantida incólume. Diz que o cancelamento da operação principal exige a aplicação da base de cálculo e da alíquota aplicadas nela previstas. Registra que a operação de devolução está prevista no artigo 451 do RICMS/BA, cujo redação transcreve.

Assinala que a legislação baiana expressamente determina que o contribuinte, na devolução, deve emitir nota fiscal com destaque do imposto, na qual deve tomar por base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário.

Afirma que, neste sentido, emitiu diversas notas fiscais durante os anos de 2013 a 2016 realizando a devolução de diversas mercadorias recebidas em transferência de sua matriz em São Paulo (Doc. 06), sendo todas elas objeto da presente autuação.

Apresenta como exemplo a Nota Fiscal nº 12.767, emitida em 17/01/2013, no valor total de R\$ 8.246,14. Salienta que nesta nota fiscal de devolução há várias operações canceladas. Esclarece que os motivos comerciais são inúmeros, mas o fato é que, canceladas as operações anteriores, emite-se a nota fiscal de devolução (CFOP 6209) e se indica as operações iniciais nos dados adicionais.

Alega que com o cancelamento da transferência de mercadorias do estabelecimento de São Paulo para o seu estabelecimento na Bahia, operações estas objeto específico da autuação, com a posterior nota fiscal de devolução, deve-se também excluir essas operações do Auto de Infração.

Ressalta que a autuação é baseada no erro da base de cálculo da transferência, o que teria gerado crédito a maior para o Estado de São Paulo. Como a operação foi posteriormente cancelada e a nota fiscal de devolução considera a mesma base de cálculo da primeira transferência, então houve um destaque de valor idêntico à transferência original, o que gerou um débito equivalente em favor do Estado da Bahia.

Conclusivamente, afirma que é de se reconhecer que as notas fiscais de devolução não foram consideradas na autuação e, com o cancelamento da transferência original, devem ser também essas operações excluídas do Auto de Infração, o que requer.

Argui a invalidade das multas aplicadas pela desproporcionalidade, abusividade e caráter confiscatório. Diz que muito embora esteja convicto de que a autuação será integralmente cancelada, com base em todos os fundamentos expostos, em atenção ao princípio da eventualidade, as multas aplicadas de 60% do crédito fiscal glosado não devem prevalecer.

Salienta que o artigo 150, inciso IV, da CF/88 estabelece que é vedado, à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, sendo que, diante desse dispositivo, diversas discussões foram iniciadas a fim de investigar se tal vedação poderia ser estendida às multas exigidas no âmbito de uma relação jurídica tributária.

Registra que por diversas vezes, o C. STF se manifestou no sentido de que o princípio do não confisco deve ser aplicado às multas tributárias. Neste sentido colaciona julgados da Corte Suprema.

Afirma que não pode a Fiscalização lavrar o Auto de Infração e aplicar ainda multa de 60% do crédito registrado, sob pena de tal ato administrativo vir a ferir o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade.

Ressalta que o C. STF tem considerado razoáveis percentuais que variam entre 20% e 30% do débito tributário, conforme as decisões proferidas nos seguintes processos: RE 239.964, Rel. Min. Ellen Gracie; AI 675.701, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; AI 755.741, Rel. Min. Cezar Peluso; AI 685.380, Rel. Min. Eros Grau; RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes.

Conclusivamente, diz que, demonstrada está, portanto, a invalidade e a abusividade das multas, sendo absolutamente desproporcionais às infrações imputadas, sob pena de se estar praticando verdadeiro confisco, o que é vedado pelo artigo 150, inciso IV, da CF/88, e inaceitável em um Estado de Direito, devendo ser desconstituído esse montante decorrente do Auto de Infração lavrado.

Finaliza a peça defensiva requerendo o cancelamento integral do Auto de Infração. Caso assim não se entenda, requer ao menos seja afastada a glosa quanto às transferências que foram objeto de posterior devolução, bem como seja reduzida a multa para percentual razoável. Protesta pela produção de provas adicionais, especialmente documentais, bem como pela sustentação oral. Requer, por fim, que todas as intimações/ notificações sejam realizadas em nome de Eduardo Pugliese Pincelli (OAB/SP nº 172.548), com endereço na Rua Cincinato Braga, nº 340, 9º andar, Bela Vista, São Paulo-SP, CEP 01.333-010, e endereço eletrônico em contencioso@schneiderpugliese.com.br.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls. 203 a 209). Destacam que o autuado reconheceu parcialmente a exigência fiscal e efetuou o pagamento do valor do débito reconhecido, sendo o ICMS no valor de R\$233.581,92 que, com os acréscimos, totalizou R\$343.228,76. Reproduzem o inteiro teor do Auto de Infração.

Quanto à parte não reconhecida objeto de impugnação, dizem que o autuado apresenta novos dados alegando que: (a) o ICMS-ST não poderia ser expurgado da base de cálculo com os quais discordam; (b) não foram consideradas nos demonstrativos que embasaram a autuação as NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO – TRANSFERÊNCIA ORIGINAL POSTERIORMENTE CANCELADA. Registram que concordam com esta última ponderação e refizeram os demonstrativos eliminando o erro cometido.

Afirmam que a parte impugnada que deve ser mantida (fls. 45 a 52) é a atinente ao ICMS - ST, por se tratar de um tributo recuperável, haja vista que pode ser objeto de ressarcimento quando se efetivar operações como destino a outro Estado, como é o caso dos autos, conforme está demonstrado na própria legislação do Estado de São Paulo que fez as operações de transferência interestadual, consoante transcrito logo a seguir:

Observam que esse é o entendimento do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), conforme Acórdão CJP Nº 0170-02/16, cuja ementa e excertos do voto reproduzem.

No tocante a alegação defensiva de que não foram consideradas nos demonstrativos que embasaram a autuação as NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO – TRANSFERÊNCIA ORIGINAL POSTERIORMENTE CANCELADA, consignam que concordam com esta ponderação e refizeram os demonstrativos eliminando o erro cometido.

Esclarecem que, assim sendo, refizeram novo demonstrativo específico com as operações de devolução e novo demonstrativo com o estorno do ICMS, contemplando as operações de devolução, ficando o débito total de ICMS reduzido de R\$ 940.225,30 para R\$ 884.086,60.

Dizem que, de fato, devem ser homologados os valores pagos de R\$ 343.228,76, computado as operações referente a devoluções e mantido o valor remanescente que trata do ICMS-ST que não foi acatado pelo autuado, ficando o débito total reduzido de R\$ 940.225,30 para R\$ 884.086,60.

Finalizam a peça informativa opinando pelo seu acolhimento por parte dos julgadores.

Cientificado da Informação Fiscal o impugnante se manifestou (fls. 222 a 231). Registra que em face de seus argumentos os autuantes na Informação Fiscal reconheceram o pagamento antecipado parcial dos itens da autuação e o equívoco quanto à indevida inclusão de notas fiscais que foram posteriormente objeto de devolução. Por outro lado, ratificaram o entendimento, no sentido de que o ICMS-ST não deveria compor a base de cálculo do ICMS incidente na transferência interestadual.

Consigna que não está totalmente correta a Fiscalização, cujo entendimento merece alguns reparos, pois: (i) mesmo reconhecendo o pagamento parcial da exigência fiscal, referida parcela ainda se encontra pendente de cancelamento, devendo ser imediatamente extinto o crédito tributário a ela

atinente; (ii) quanto às devoluções, mesmo procedendo ao estorno de tais valores, não ficou esclarecido se foram considerados, além do imposto, os respectivos consectários legais (juros e multa); e (iii) não procede a acusação quanto à parte controvertida, eis que a autuação fiscal (iii.i) representa invasão pelo Estado da Bahia da competência tributária do Estado de São Paulo; (iii.ii) extrapola os termos legais do conceito de valor correspondente à entrada mais recente para fins de fixação da base de cálculo do ICMS, ainda que referente ao custo de aquisição de mercadoria; (iii.iii) viola o princípio constitucional da não-cumulatividade; e (iii.iv) aplica multas desproporcionais, abusivas e confiscatórias.

Alega que ainda permanece pendente a efetiva extinção do crédito tributário, inclusive com baixa junto ao valor em discussão, conforme se observa do próprio resumo apresentado pela Fiscalização, a qual se ateve a excluir apenas a parcela relativamente às devoluções:

Consigna que, dessa forma, tendo em vista que não foi abatida do valor total do Auto de Infração a parcela já paga, requer pronunciamento expresse reconhecendo a extinção do crédito tributário, com o efetivo abatimento do valor controvertido.

Registra que com base nos esclarecimentos apresentados em sua Impugnação, a Fiscalização reconheceu ter indevidamente computado no levantamento diversas operações de devolução, de modo que já procedeu ao estorno do montante exigido.

Assinala que, assim sendo, considerando ser fato incontroverso a indevida inclusão de valores referentes a operações de devolução, reitera o pedido de que sejam estornados os valores referentes a todas as Notas Fiscais de Devolução, acaso algum documento não tenha sido eventualmente computado, inclusive os respectivos consectários legais, no caso juros e multa.

Quanto à parte controvertida, observa que os autuante dizem que deve ser mantida a parcela relativa ao ICMS-ST, porque se trataria de um tributo recuperável, já que pode ser objeto de ressarcimento quando se efetivar operações com destino a outro Estado. Ou seja, em síntese, o fundamento central da autuação consiste no fato de que seria ilegal, por violar o artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo do ICMS que é devido ao Estado de São Paulo, porque nela se incluiu o valor do ICMS-ST.

Sustenta que não assiste razão à Fiscalização, devendo haver o integral cancelamento do Auto de Infração.

Aduz que já restou demonstrado na peça defensiva que esse não é o tratamento tributário mais adequado para as saídas de mercadorias em transferência para estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação pertencente ao mesmo titular.

Salienta que calculou a base de cálculo do ICMS a partir de valor de aquisição da mercadoria mais recente, excluindo os tributos recuperáveis, tais como as Contribuições ao PIS e à COFINS, mas manteve o valor do ICMS-ST. Ressalta que nem sempre o PIS e a COFINS são recuperáveis, pois muitos produtos estão sujeito ao regime monofásico.

Afirma que o valor do ICMS devido por substituição tributária necessariamente integra o valor do custo da mercadoria adquirida junto a terceiro, tendo em vista que eventual direito à restituição somente poderá ser exercido quando da saída da mercadoria, até mesmo porque somente se considera ocorrido o fato gerador do ICMS *no momento da saída da saída mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*, nos termos do artigo 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996.

Diz que o valor correspondente à entrada mais recente apenas pode se referir ao valor no momento da entrada, quando sequer tem como identificar quais e quantas mercadorias serão objeto de operação interestadual. Acrescenta que, nesse momento, o ICMS-ST é, indubitavelmente, um tributo não recuperável.

Registra que a própria autuação consignou que o valor de custo da mercadoria é exatamente aquele contabilizado no estoque da empresa.

Consigna que não há dúvidas de que agiu corretamente, inclusive conforme entendimento do próprio Fisco, ao partir do pressuposto de que o custo de aquisição da mercadoria é aferido no momento de sua “aquisição” e corresponde àquele registrado contabilmente e no Livro de Inventário, o que, no presente caso, alcança o valor do ICMS-ST. Registra que esse entendimento, inclusive, já foi expressado por este E. CONSEF no Acórdão JF nº 0151-03/16.

Alega que, além disso, a fim de que não parem dúvidas sobre a invalidade da autuação, o Fisco baiano está invadindo a competência tributária do Estado de São Paulo, já que pretende impor a aplicação de normas que determinam a base de cálculo na transferência interestadual do estabelecimento remetente, o qual está localizado em território paulista.

Assinala que o Estado da Bahia, ao estornar créditos que foram apropriados no montante que corresponde exatamente ao imposto destacado na nota fiscal de transferência e que foi recolhido ao Fisco paulista, viola o princípio da não-cumulatividade, insculpido no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição, segundo o qual o contribuinte tem o direito de se apropriar, como crédito, do valor do ICMS cobrado nas operações anteriores.

Finaliza a manifestação requerendo sejam integralmente canceladas as exigências a título de ICMS, juros e multas impugnadas, com o arquivamento do Processo Administrativo. Requer, ainda, subsidiariamente, especificamente em relação aos pontos objeto da manifestação, seja reputado extinto o crédito tributário relativo à parcela paga e já reconhecida no valor de R\$ 343.228,76, bem como sejam estornados os valores atinentes a todas as operações, inclusive os consectários legais (juros e multa). Protesta pela produção de provas adicionais, especialmente documentais, bem como pela sustentação oral. Reitera o pedido para que as publicações e notificações relativas ao presente processo sejam feitas exclusivamente em nome do Dr. Eduardo Pugliese Pincelli, OAB/SP 172.548 (contencioso@schneiderpugliese.com.br) com endereço na Rua Cincinato Braga, 340, 9º andar, São Paulo/SP, CEP: 01333-000, sob pena de nulidade.

Os autuantes se pronunciaram à fl. 235. Reiteram a Informação Fiscal de fls. 203 a 218, especialmente quanto à parte controvertida remanescente (fls. 206 e segs.).

Constam às fls. 237/238, extratos de pagamento, extraídos do sistema de arrecadação da Secretaria da Fazenda, dando conta do recolhimento da parcela reconhecida pelo contribuinte.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal por parte do autuado, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquela estabelecido em Lei Complementar.

Inicialmente, observo que a descrição da conduta infracional imputada ao autuado encontra-se bem detalhada, sendo possível identificar-se, claramente, o motivo da acusação fiscal, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o sujeito passivo, o montante do débito. Além disso, no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração há o detalhamento dos fundamentos, metodologia, precedentes, consignado pelos autuantes, afastando, desse modo, qualquer possibilidade de ocorrência das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99) aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

No que tange ao pedido formulado pelo impugnante para realização de diligência/perícia, considero que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para formação do meu convencimento sobre o deslinde da questão, bem como, no presente caso, não há necessidade de participação de perito, haja vista que a matéria é de pleno conhecimento dos Julgadores desta Junta de Julgamento Fiscal.

Diante disso, indefiro o pedido com fulcro no artigo 147, incisos I “a” e II, “a”, do RPAF/99.

No mérito, conforme consta na descrição dos fatos a Fiscalização procedeu a glosa do crédito fiscal

apropriado pelo autuado, 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 Lei Complementar n. 87/96, precisamente no seu art. 13, § 4º, inciso I.

Nos termos do 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;

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.

A respeito da matéria, e visando esclarecer a questão, diante de discussões já debatidas neste CONSEF, a Administração Tributária da Secretária da Fazenda da Bahia editou a Instrução Normativa nº 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece os procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, inclusive no caso em exame, precisamente em seu item 2, reproduzido abaixo:

[...]

"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."

Por certo que a referida Instrução Normativa permite o esclarecimento da lide, haja vista que detalha os procedimentos que devem ser adotados 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.

Em relação aos tributos recuperáveis, vale consignar que os seus respectivos créditos 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.

Verifico que o impugnante reconheceu parte da exigência fiscal, tendo, inclusive, 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 ICMS de R\$233.581,92 e o valor total recolhido de R\$343.228,76.

Quanto à parte impugnada sustenta que a apuração da base de cálculo foi equivocada, pelos motivos que expôs, tendo, inclusive, elaborado demonstrativos analíticos, por operações.

As operações impugnadas dizem respeito a situações específicas, devidamente listadas pelo impugnante, conforme abaixo:

- 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.

Em face de tais argumentos, elaborou planilhas com os lançamentos e valores que entende como indevidos.

Com relação à parte do débito reconhecido e recolhido, o impugnante 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, observo que os autuantes na Informação Fiscal, reconheceram os erros cometidos na apuração da base de cálculo, em face da comprovação acostadas aos autos e excluíram os valores atinentes às devoluções de transferências realizadas com base no mesmo valor, que anularam os efeitos dos créditos pela entrada, portanto, atendendo a alegação defensiva, o que resultou na redução do valor do ICMS originariamente exigido de R\$ 940.225,30 para R\$ 884.086,60, conforme novos demonstrativos que elaboraram.

Relativamente à parte impugnada atinente ao ICMS - ST, observo que os autuantes mantiveram a autuação sob o fundamento de se tratar de tributo recuperável. Manifestaram o entendimento de que o ICMS referente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária pode ser alvo de ressarcimento quando ocorreram operações destinadas a outro Estado (caso dos autos) conforme resta demonstrado na própria legislação tributária do Estado de São Paulo de onde as operações de transferência interestadual foram realizadas, conforme a autuação.

A meu ver, o entendimento manifestado pelos autuantes se apresenta correto, haja vista que os valores referentes a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetivamente, podem ser objeto de ressarcimento nas operações com destino a outros Estados da Federação, como no presente caso, portanto, recuperáveis.

Apesar de assistir razão ao impugnante quando diz que essa matéria já foi analisada anteriormente em Auto de Infração, no qual figurou no polo passivo, sendo que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal, no Acórdão JJF 0131-04/15, referente ao Auto de Infração nº 206891.0047/14-6, reconheceu a necessidade

de manter o ICMS-ST na base de cálculo, observo que os próprios autuantes que lavraram o Auto de Infração objeto da decisão acima referida são os mesmos que lavraram o Auto de Infração em exame e que manifestaram o entendimento de que o ICMS - ST se trata de tributo recuperável, entendimento este com o qual coaduno e por isso não acolho a tese defensiva.

Vale observar que a glosa do crédito fiscal de que cuida o Auto de Infração em exame, não representa uma invasão ao poder do Estado de localização do remetente em instituir o ICMS incidente na operação. Certamente que não compete ao Estado da Bahia definir o imposto incidente nestas operações. Entretanto, há que ser observado os limites estabelecidos na Constituição Federal e em lei complementar, haja vista que, qualquer cobrança de imposto em operação interestadual que exceda os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 não obriga o Estado destinatário da mercadoria a absorver os créditos fiscais do imposto destacado no documento fiscal.

Diante do exposto, a infração é parcialmente subsistente no valor de ICMS devido de R\$ 884.086,60, conforme novos demonstrativos elaborados pelos autuantes de fls. 212 a 218 dos autos.

No que tange à parcela da exigência fiscal reconhecida e paga pelo autuado, cabe observar que o pagamento deve ser homologado e, por consequência, extinto o crédito tributário respectivo, haja vista que o pagamento se constitui em uma modalidade de extinção do crédito tributário, conforme estabelece o Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto à multa aplicada, cabe observar que tem previsão na Lei nº 7.14/96, falecendo a este órgão julgador administrativo competência para apreciação de sua inconstitucionalidade, nos termos do art. 156 do RPAF/99.

Por derradeiro, quanto ao pedido do impugnante para que todas as intimações referentes ao presente Auto de Infração sejam realizadas em nome de Eduardo Pugliese Pincelli (OAB/SP nº 172.548), com endereço na Rua Cincinato Braga, nº 340, 9º andar, Bela Vista, São Paulo-SP, CEP 01.333-010, e endereço eletrônico em contencioso@schneiderpugliese.com.br, saliento que inexistirá óbice para atendimento do pleito. Contudo, consigno que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que a forma de intimação ao contribuinte encontra-se prevista no art. 108 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.3049/16-6**, lavrado contra **AVON COSMÉTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 884.086,60**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, cabendo a homologação do pagamento efetuado pelo autuado.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ -JULGADOR