

A. I. Nº - 278936.0002/18-5
AUTUADO - INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.
AUTUANTE - LUCIANO DE SOUZA VELOSO
ORIGEM - IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 06/08/2019

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0097-04/19

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO DA DETERMINAÇÃO DO VALOR A SER FIXADO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS. CAFÉ CRU EM GRÃOS. Neste caso o valor a ser considerado é o previsto pelo Art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 que determina que o valor a ser utilizado a título de base de cálculo corresponde ao da entrada mais recente. Revisados os cálculos. Redução do valor lançado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 26/03/2018 objetivando reclamar crédito tributário na ordem de R\$106.414,40 em face da seguinte acusação: *“Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Contribuinte utilizou base de cálculo incorreta na transferência interestadual de mercadoria”*. O enquadramento legal da infração está posta nos seguintes termos: *“Arts. 17 a 21 e 23 da Lei nº 7.014/96 – a depender da hipótese”*.

A título de descrição dos fatos o autuante acrescentou a seguinte observação: “Contribuinte utilizou de forma incorreta a base de cálculo na transferência interestadual de mercadoria; o procedimento correto é utilizar o valor da entrada mais recente como base de cálculo de acordo com o Art. 17, § 8º, inciso I da Lei nº 7.014/96, o que não ocorreu. Tendo em vista que existiram várias entradas com valores diferentes, utilizei a média do valor unitário da entrada mais recente como referência da base de cálculo, conforme demonstrativo da transferência – café arábica bica corrida, demonstrativo da transferência – café arábica duro consumo e demonstrativo do ICMS devido”.

Cientificado do lançamento o autuado ingressou com a Impugnação de fls. 30 a 40 onde após efetuar uma breve síntese dos fatos pertinentes a autuação, passou a arguir a anulação parcial do Auto de Infração na forma que segue.

Ressalta de início que não se trata de erro na utilização do valor que serviu de base de cálculo para as operações envolvidas pela autuação (transferências) já que seguiu o comando legal, enquanto o que se nota é que o autuante utilizou-se de interpretação extensiva, pois conforme dispõe a legislação é a utilização da entrada mais recente, nos termos do artigo 17, § 8º, inciso I, da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

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

Objetivando demonstrar a forma utilizada pelo autuante para efeito da concretização do lançamento, passou a indicar a forma utilizada pelo mesmo no tocante os aspectos objetivos do cálculo e da sua forma:

1. No demonstrativo abaixo, aponta que teve no dia 27.02.2014 transferências por meio das Notas Fiscais nºs 637, 638, 639 e 640. Para tanto, considerou o valor da saca de R\$235,00 da última entrada que se deu no dia 26.02.2014 por meio da Nota Fiscal nº 635. Contudo, o autuante ao fazer a sua

apuração desconsiderou o valor da última entrada e adotou o valor da Nota Fiscal nº 641 que continha valor da saca de R\$240,00, nota esta que foi a última nota emitida no dia 27.02.2014.

DEMONSTRATIVO DA TRANSFERÊNCIA - BC INCORRETA																
DATA	HORA	NF	UF	DESCRIÇÃO	QT	UND	CFOP	VALOR	VLR UNIT	BC	ALIQ	ICMS	ENTRADA MAIS RECENTE VLR UNIT	BC CORRETA	ICMS CORRETO	DIFERENÇA A RECOLHER
26/2/2014	15:27:42	635	BA	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	23,306	SC	1102	5.476,91	235,00	0,00	0,00	0,00	235,00			
27/2/2014	09:48:31	641	BA	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	17,025	SC	1102	4.086,00	240,00	0,00	0,00	0,00				
27/2/2014	08:45:45	637	SE	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	850	SC	6152	199.749,97	235,00	199.749,97	12,00	23.970,00		199.750,00	23.970,00	0,00
27/2/2014	08:58:53	638	SE	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	850	SC	6152	199.755,83	235,01	199.755,83	12,00	23.970,70		199.750,00	23.970,00	-0,70
27/2/2014	09:09:32	639	SE	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	850	SC	6152	199.755,83	235,01	199.755,83	12,00	23.970,70		199.750,00	23.970,00	-0,70
27/2/2014	09:19:05	640	SE	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	849,5791	SC	6152	199.656,91	235,01	199.656,91	12,00	23.958,83		199.651,09	23.958,13	-0,70
NOTA EXPLICATIVA: conforme dispõe o Art. 17, § 8º, inciso I da Lei 7.014/96, o valor utilizado para encontrar a base de cálculo do imposto, é o valor da entrada mais recente. No caso demonstrado, a nota mais recente é a 635, emitida dia 26/02/2014.																
No Auto de Infração nº 2789360002/18-5, o fiscal considerou de forma equivocada, a nota fiscal 641, que de acordo com a sequência numérica, bem como a hora de emissão, trata-se da última nota fiscal emitida no dia 27/02/2014.																
A nota fiscal 641, tendo sido a última entrada do dia 27/02/2014, tornou-se a referência para as emissões do dia 28/02/2014.																
Portanto, a Indústrias Alimentícias Maratá Ltda recolheu o imposto em conformidade com a legislação vigente																

Continuando diz que no demonstrativo abaixo, a título de exemplo, teve no dia 22.10.2014 transferências por meio das Notas Fiscais nºs 1133, 1134, 1135 e 1136. Para tanto, considerou o valor da saca de R\$270,00 da última entrada que se deu, também, no dia 22.10.2014 por meio da Nota Fiscal nº 1132. Contudo, o autuante ao fazer a sua apuração desconsiderou a entrada mais recente, o que vai de encontro ao Regulamento do ICMS que manda utilizar o valor da última entrada.

DEMONSTRATIVO DA TRANSFERÊNCIA - BC INCORRETA																
DATA	HORA	NF	UF	DESCRIÇÃO	QT	UND	CFOP	VALOR	VLR UNIT	BC	ALÍQ	ICMS	ENTRADA MAIS RECENTE VLR UNIT	BC CORRETA	ICMS CORRETO	DIFERENÇA A RECOLHER
22/10/2014	10:41:42	1132	BA	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	264,876	SC	1102	71.516,52	270,00	0,00	0,00	0,00	270,00			
22/10/2014	15:13:53	1137	BA	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	158,017	SC	1102	45.824,93	290,00	0,00	0,00	0,00				
22/10/2014	15:20:33	1138	BA	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	82,479	SC	1102	23.918,91	290,00	0,00	0,00	0,00				
22/10/2014	15:24:32	1139	BA	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	64,463	SC	1102	17.405,01	270,00	0,00	0,00	0,00				
22/10/2014	15:27:04	1140	BA	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	26,116	SC	1102	7.051,32	270,00	0,00	0,00	0,00				
22/10/2014	15:29:33	1141	BA	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	38,43	SC	1102	10.376,10	270,00	0,00	0,00	0,00				
22/10/2014	11:12:11	1133	SE	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	860	SC	6152	232.200,00	270,00	232.200,00	12,00	27.864,00		232.200,00	27.864,00	0,00
22/10/2014	11:28:31	1134	SE	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	860	SC	6152	232.200,00	270,00	232.200,00	12,00	27.864,00		232.200,00	27.864,00	0,00
22/10/2014	11:32:06	1135	SE	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	860	SC	6152	232.200,00	270,00	232.200,00	12,00	27.864,00		232.200,00	27.864,00	0,00
22/10/2014	11:37:03	1136	SE	CAFE CRU EM GRAOS ARABICA RIO BICA CORRIDA	860	SC	6152	232.200,00	270,00	232.200,00	12,00	27.864,00		232.200,00	27.864,00	0,00

NOTA EXPLICATIVA: conforme dispõe o Art. 17, § 8º, inciso I da Lei 7.014/96, o valor utilizado para encontrar a base de cálculo do imposto, é o valor da entrada mais recente. No caso demonstrado, a nota mais recente é a 1132, emitida dia 22/10/2014.

No Auto de Infração nº 2789360002/18-5, o fiscal considerou de forma equivocada, o valor da soma de todas as entradas do dia, divididas pela quantidade total de sacas, não seguindo o regulamento. Pois a entrada mais recente é a nota fiscal 1132 emitida dia 22/10/2014, comprovada pela sequência numérica, bem como pela hora de emissão.

Nota-se ainda que as notas fiscais de transferência 1137, 1138, 1139, 1140 e 1141, foram emitidas no período da tarde, horas após o fato gerador para a emissão das transferências ocorridas no dia, através das notas 1133, 1134, 1135 e 1136.

Portanto, a Indústrias Alimentícias Maratá Ltda recolheu o imposto em conformidade com a legislação vigente.

Considera que o procedimento supra demonstra o equívoco do autuante, pois não observou efetivamente a última nota fiscal de entrada, e, também, outra questão que causou maior disparidade na apuração destes valores, foi o fato do mesmo ter adotado o entendimento de efetuar a média das entradas, nos dias em que ocorreu mais de uma entrada para o mesmo produto.

Observa que pela natureza da operação de compra nesta unidade, é comum haver várias compras no mesmo dia, haja vista que tais compras são realizadas de produtores rurais, pessoas físicas, não emitentes de notas fiscais, e nestes casos as notas são emitidas pela própria empresa, ficando evidente a observação da entrada mais recente, já que tais emissões obedecem a uma ordem cronológica.

Por outro lado reconheceu que quando refeita a apuração constatou que em alguns dias ocorreram, realmente erros, porém na utilização do valor da última entrada, conforme consta em material digital anexo, de modo que gerou uma diferença de R\$15.007,90 que reconhece como devida.

Após discorrer acerca de fundamentos jurídicos com o intuito de consubstanciar seus argumentos, reportando-se a questões relacionadas aos princípios do contraditório e da ampla defesa, conclui sua peça defensiva requerendo a nulidade parcial do Auto de Infração para que seja considerado como devido o valor de R\$15.007,90, encontrado na apuração realizada e disponibilizada em material digital em CD, dada as ausências de condutas fraudulentas e qualquer forma de descumprimento de obrigação tributária principal.

O autuante prestou a Informação Fiscal conforme fls. 51 e 52 destacando que a questão fundamental objeto do desencontro entre os valores da autuação e o apurado pelo autuado tem

como origem o critério utilizado para determinação do valor da entrada mais recente de uma determinada mercadoria.

Neste ponto destaca que entende o autuado que o valor da entrada mais recente refere-se à última nota fiscal de entrada emitida pelo próprio, já que é comum haver várias ocorrências de compras no mesmo dia, de produtores rurais não emitentes de documentos fiscais.

Para efeito de comparação entre o procedimento utilizado pelo autuado que apresentou o print do sistema de controle de algumas entradas de acordo com os seus respectivos horários, destacou o registro de operações ocorridas no dia 02/12/2015 envolvendo a sequência de 10 (dez) notas fiscais cujo horário de inclusão se iniciou a partir das 10:25:43 e foi concluído às 10:26:31, observando que as mercadorias efetivamente entraram no mesmo dia e horário, existindo apenas diferenças de segundos entre os registros e as inclusões, portanto não seria razoável utilizar em seu levantamento o critério do horário do registro de inclusão para determinar efetivamente qual nota fiscal corresponde a entrada mais recente.

Nessa linha de raciocínio observa que a possibilidade de cometer um erro favorável ou prejudicial ao contribuinte é imenso, pois, se imaginarmos duas entradas do mesmo tipo de mercadoria com valores bem distintos, um desses valores seria utilizado como base de cálculo do ICMS referente a uma transferência dessa mercadoria, o que não seria correto, pontuando que, neste exemplo, o critério mais correto é se utilizar a média dos valores de ambas as entradas.

Ressalta que os lançamentos no livro Registro de Entradas é a fonte correta para verificar quando ocorreu a entrada mais recente já que neste livro os lançamentos são realizados de acordo com a data da entrada ou da aquisição, ao tempo que o horário da entrada não é critério para a ordem dos lançamentos.

Conclui mantendo o lançamento na forma utilizada de utilização da média do valor das entradas como base para se determinar a entrada mais recente, quando houver mais de uma entrada em um determinado dia.

VOTO

A matéria debatida nos presentes autos se relaciona a acusação de erro na determinação do valor da base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais de mercadorias operacionalizadas pelo autuado, café cru em grãos.

Apesar da defesa pugnar pela nulidade parcial do Auto de Infração a questão, na forma que se encontra posta nos autos e apesar de envolver determinação do valor da base de cálculo, entendo que neste caso não se amolda a aspecto formal que conduza à nulidade do lançamento, razão pela qual passo a analisá-la quanto ao seu mérito.

O ponto fulcral a ser aqui analisado decorre dos critérios utilizados pelo autuado e pelo autuante para efeito de fixação do valor da base de cálculo para as operações de transferências interestaduais realizadas pelo autuado, de café cru em grãos arábica.

Mesmo havendo a concordância de ambos, autuado e autuante, de que o critério a ser utilizado corresponde ao valor da entrada mais recente, no caso sob análise existem peculiaridades que devem ser analisadas, já que existe conflito de entendimento entre os mesmos.

A este respeito à Lei Complementar nº 87/96 em seu Art. 13, § 4º, inciso I, determina que:

Art. 13º. 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,

Vê-se, portanto, que a Lei Complementar é clara ao definir o critério para efeito de fixação do valor da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente, sem qualquer desdobramento ou peculiaridade.

No caso que ora se examina, o autuado adquire café cru em grãos de produtores rurais não emitentes de documentos fiscais, sendo que, à medida que vai processando essas aquisições são emitidas notas fiscais de entradas nas quais consta o horário da efetiva entrada da mercadoria, marco este que é utilizado pelo autuado para determinar qual a entrada mais recente, já que, em um mesmo dia, em face da característica dessas aquisições acima mencionadas, ocorrem diversas aquisições para o mesmo produto.

Por outro lado e por esta razão entendeu o autuante que o critério que deve ser utilizado é o do cálculo da média aritmética simples dessas aquisições para efeito de fixação do valor da base de cálculo em razão das ocorrências seguidas em um mesmo dia das aquisições do mesmo produto.

Fixando-me objetivamente no quanto está expresso pelo Art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, acima descrito, entendo que não assiste razão ao autuante ao adotar o critério do preço médio das entradas já que não existe esta determinação na lei, enquanto que o método utilizado pelo autuado, apesar de também não existir previsão para que seja observado o horário da emissão do documento fiscal para efeito de fixação da entrada mais recente, considero que este critério está coerente com a norma legal mencionada já que obedece a uma cronologia e, através desta, se chega à efetiva última entrada ou entrada mais recente, apesar do diminuto interregno entre a emissão de cada documento fiscal.

O autuado após revisar as planilhas elaboradas pelo autuante reconheceu que em alguns casos de fato se equivocou e utilizou critério incorreto para fim de determinação do valor da base de cálculo e elaborou novos demonstrativos integrantes da planilha anexa no CD de fl. 48 onde reconhece como devido o valor de R\$15.007,90 o qual não foi impugnado em seu conteúdo pelo autuante, inclusive em relação as notas fiscais que foram excluídas especificamente. A discordância do autuante prendeu-se apenas ao critério utilizado pelo autuado.

Entretanto da análise de tal planilha verifiquei que o autuado ao revisar os cálculos, em determinados meses apurou imposto que teria sido pago a mais e em outros apontou saldo devedor, oportunidade em que efetuou uma compensação para alcançar o valor que considera devido e acima apontado.

Apesar disto ressalto que não é possível prevalecer à apuração do débito na forma apontada pelo autuado já que a existência de possível indébito não pode ser compensada na forma consignada pela planilha e, sim, ser objeto de pedido de restituição, razão pela qual acolho os novos levantamentos elaborados pelo autuado apenas onde aponta os saldos devedores com as seguintes configurações: Jun/14: R\$5,72, Fev/15 R\$180,30, Nov/15 R\$14.729,87 e Dez/15 R\$472,91 totalizando o valor a ser pago na ordem de R\$15.388,80, razão pela qual voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278936.0002/18-5**, lavrado contra **INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.**, devendo o autuado ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$15.388,80**, acrescido da multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR