

**A. I. Nº** - 206891.3015/16-4  
**AUTUADA** - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A.  
**AUTUANTES** - EUZIANE GOUVEIA DA SILVA, MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO e  
PAULO CESAR DA SILVA BRITO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 10/02/2020

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0011-05/20**

**EMENTA:** ICMS. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO. ENTRADA MAIS RECENTE. INTERPRETAÇÃO DA LC 87/96. Aplica-se, no conceito de entrada mais recente da mercadoria, o raciocínio de que devem ser retirados os tributos recuperáveis, a exemplo a PIS, COFINS e ICMS. Por se tratar de fatos geradores anteriores à publicação da Instrução Normativa nº 52/2013, há que se efetuar a cobrança do crédito tributário sem penalidades, conforme art. 106, I do CTN. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

De começo, cabe esclarecer que o presente relatório atende às premissas estatuídas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos manifestos feitos pelos partícipes do processo.

O lançamento sob discussão, lavrado em 28/6/2016, no valor histórico de imposto de R\$231.069,29, afora acréscimos, aponta que a autuada 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 protocolos.

Mais amiúde: os i. autuantes glosaram os créditos fiscais relacionados aos valores de ICMS, PIS e COFINS – por serem tributos recuperáveis - que estavam embutidos na base de cálculo das transferências interestaduais em que se considera a entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, §4º, I, da Lei Complementar 87/96.

A infração ganhou o código 01.02.23.

A exigência aludiu a fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 2012.

Teve a conduta enquadramento legal básico no art. 309, §7º, do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, com multa de 60%, estabelecida no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7014/96.

O esmiuçado descritivo dos fatos acaba sendo reverberado no informativo fiscal, de modo que, por economia processual, melhor abordá-lo mais adiante.

Dão suporte à cobrança, na sequência do PAF, mídia digital (fl. 08) contendo os seguintes arquivos eletrônicos, tanto em *excell* como em *pdf*: SPED, demonstrativo de estorno do ICMS nas transferências, demonstrativo da apuração do valor da entrada mais recente, “REL CFOP VEMR”, relatório do resumo mensal do estorno e relação de produtos; em mídia física: resumo mensal dos estornos de ICMS – 2012 (fl. 09), demonstrativo de apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais, na modalidade entrada mais recente (fls. 10/11, em excertos), demonstrativo do ICMS creditado a maior (fls. 12/13, em excertos), relação de CFOPs para determinação do VEMR – Valor da Entrada Mais Recente (fl. 14), relação de produtos – tributação PIS e COFINS (fls. 15/16, em excertos), demonstrativo de cálculo do estorno e informações adicionais (fls. 17/18), intimação para apresentação de livros e documentos e e-mails de comunicação entre a auditoria e a empresa (fls. 19/28), DANFES (fls. 29/55), dentre outros documentos.

Ciente do lançamento em 12.7.2016, a impugnação (fls. 67/88) foi protocolada em 05.9.2016, conforme registro presente nos autos (fl. 66).

Após oferecer uma breve síntese dos fatos e reproduzir os comandos legais que embasaram a autuação, o defendente:

Inicialmente, embasado em nulidade, argui que o lançamento de ofício fora efetivado sem clareza, no tocante ao descritivo da infração, não podendo ser articulada contestação de algo que não está devidamente demonstrado, contradizendo-se na fixação da base de cálculo, sem se saber ao certo se está a tratar de entrada mais recente da mercadoria ou o seu custo de aquisição. Tal falha acarretou cerceamento da defesa e lanco ao contraditório.

Já no mérito – sem seguir necessariamente a sequência adotada na resposta do contribuinte -, pontua que o estabelecimento autuado atua no ramo comercial de distribuição e venda de produtos de perfumaria, de higiene pessoal e cosméticos.

Em seguida, explica que, após adquirir mercadorias da indústria, a unidade paulista promove transferências para o estabelecimento baiano, de sorte que a auditoria entendeu que este último as recebeu com base de cálculo superior ao previsto na legislação e, conseqüentemente, com apropriação a maior de créditos fiscais.

Posteriormente, explicita a forma pela qual a autuação aplicou a fórmula para determinar o que chamou de “custo de aquisição” e acusou que esta interpretação quantitativa restou equivocada, até porque inexistente dispositivo legal que ordene o expurgo da PIS, COFINS e do ICMS.

Encarta decisão administrativa de primeiro grau que colide com a tese da postulação fiscal.

Acrescenta que diversos produtos comercializados pelo contribuinte, catalogados na TIPI nas posições 33.03 a 33.07 (exceto a 33.06) e 3401.11.90, sujeitam-se à tributação monofásica das contribuições federais retro citadas, apresentando tabela exemplificativa.

Realizada essa transferência interestadual de mercadorias, regularmente tributada, salienta que nasce para o estabelecimento autuado o direito de se apropriar do imposto cobrado na transferência interestadual como crédito para compensar com o imposto devido em suas operações subsequentes. Esse direito creditório é conhecido como “não cumulatividade do ICMS” instituído pelo artigo 155, §2º, I da Constituição Federal, cuja redação também está prevista nos artigos 19 e 20 da LC nº 87/96.

Neste trilha, o Texto Constitucional e a Lei Complementar atrelam o direito ao crédito do contribuinte adquirente ao valor do ICMS devido na operação anteriormente realizada.

Por fim, dentro do aspecto meritório principal, acusa que a auditoria considerou a glosa tendo em mira a alíquota de 17%, quando, em verdade, deveria adotar a de 7%.

Secundariamente, acusa ser a multa de 60% confiscatória e desproporcional, além de haver ferimento ao princípio da razoabilidade, conforme predominante posicionamento do STF.

Por fim, pede a realização de revisão por fiscal estranho ao feito (fl. 87) e o cancelamento do crédito tributário constituído.

Acompanharam a contestação, dentre outros documentos, os atos constitutivos da empresa autuada e o instrumento de mandato (fls. 90/118), além de mídia digital (fl. 119).

Em seu informe fiscal (fls. 122/146), os i. auditores fiscais opuseram os seguintes contrapontos: que a Lei Complementar nº 87/96 (LC 87/96), no art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao *valor da entrada mais recente* da mercadoria, assim entendido como o *valor correspondente ao custo de aquisição* da mercadoria a ser incorporada ao *estoque* da empresa; que deste comando legal pode-se concluir que a lei complementar definiu ter a base de cálculo uma *correspondência* com o valor da entrada mais recente e tal correspondência há de ser encontrada nos institutos do Direito

Privado/Empresarial/Societário ou nas normas contábeis que definem como deve ser o valor do *custo de aquisição da mercadoria que será integrada ao estoque da empresa* para posterior *transferência* para as suas filiais; que a legislação do Estado da Bahia, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “a”), traz essa mesma definição, vale dizer, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86; que a citada LC não estabelece, nem no art. 13, nem em qualquer outro artigo, um conceito específico para “valor da entrada”; que, diante desta lacuna, a legislação do Estado da Bahia, por meio da Instrução Normativa (I.N.) 52/2013, traz à tona a interpretação do que deve ser compreendido por **valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR)**, com suporte nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN); que, com este objetivo, referida Instrução foi buscar no Direito Empresarial/Comercial/societário (contabilidade ou ciência contábil) qual seria a melhor definição para a expressão “VCEMR”, de sorte que este ato normativo não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo, portanto, haja vista que apenas importou conceitos já previstos no Direito Privado, sem alterá-los; que tomando como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 *definiu* que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve **“corresponder** ao valor da entrada mais recente da mercadoria”, é de se colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito da expressão **“valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”**; que, com base no art. 109 do CTN, o instituto de direito privado (*Direito Empresarial/Comercial/Societário/Contabilidade*) é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações; que se o direito tributário, através da LC 87/96, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto do Direito Comercial/Empresarial ou da Ciência Contábil, espécies de direito privado (especificamente com relação à conceituação do que seja **“valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”**) teria que fazê-lo de modo expresse para poder surtir e operar os efeitos fiscais; que, neste sentido, é a Contabilidade inerente ao Direito Comercial/Empresarial que disciplina como deve ser feita a “entrada mais recente” e o respectivo valor que deve ser aportado na conta “mercadoria” a ser incorporada ao estoque da empresa que faz a compra junto a terceiros, pelo que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) traduz o sentido da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” como sendo o “preço de aquisição da mercadoria”; que o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado (*Direito Empresarial/Comercial/Societário/Contabilidade*), com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional, visto que o objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação; que havendo controvérsias e dúvidas sobre normas tributárias, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não, de sorte que, caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los, direcionando-se a pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma para o Direito Privado (*Direito Empresarial/Comercial/Societário/Contabilidade*); que isto significa dizer que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado/Direito Empresarial/Comercial, em especial na Contabilidade ou Ciência Contábil, o que seja **“valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”**, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria a expressão **“valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”**; que, em consequência, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado/Empresarial/Comercial/Societário; que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) expediu norma orientando como deve ser feita a contabilização do “valor da entrada da mercadoria” no estabelecimento que fez a compra junto a terceiros e o fez, portanto, asseverando

que esse valor da entrada da mercadoria deveria ser contabilizado com a **exclusão dos tributos recuperáveis**, pois estes não compõem o patrimônio da sociedade empresarial; que é de grande valia trazer à baila o que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos doutrinadores contábeis, de forma a poder entender o que existe de critério adotado pela Contabilidade ou ciência contábil que possa se assemelhar à expressão “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, qual seja, o de ser o equivalente ao valor da mercadoria que foi registrado no “estoque” da empresa, no momento da aquisição feita junto a terceiros; que, dentro do aspecto temporal, tal valor seria aquele registrado na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada no Estado de destino; que, com base no item 11 do Pronunciamento Técnico do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1) – Estoques, disponível em [http://www.cpc.org.br/pdf/cpc\\_16\\_r1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf), no qual está dito que o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (**exceto os recuperáveis junto ao fisco**), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição; que, segundo doutrina autorizada, **os valores dos impostos recuperáveis** [ICMS, PIS, COFINS] pagos na aquisição das matérias-primas e dos demais materiais utilizados na produção não devem compor o custo de aquisição que será incorporado aos estoques; que tais afirmativas trazem a conclusão de que, em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, o valor da mercadoria é registrada no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), pois essas parcelas não são consideradas **nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga**; que mesmo havendo várias transferências entre diversas filiais da mesma empresa, a base de cálculo será sempre a mesma ou a original, i.e., o custo da mercadoria produzida, na linha do decidido pelo STJ no REsp. 1109298-RS; que a melhor interpretação para “*Valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” deve ser o valor que foi **contabilizado** e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa; que se a atividade da empresa é mercantil/comercial e nas operações de transferência não ocorre prática de atividade de mercancia, mas apenas remessa de bens (adquiridos de terceiros e armazenados em estoques) de uma filial para outra, o que se verifica é uma simples movimentação do estoque de uma unidade para outra do mesmo grupo empresarial; que neste trilho o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria deve ser o valor do custo de aquisição para colocar a mercadoria do estoque da empresa, não importando qual o estabelecimento que a tenha adquirido, considerando a data mais atual, produto da mesma espécie e qualidade daquele que será transferido; que igualmente como ocorre com o custo da mercadoria produzida, o custo de aquisição ou o “valor correspondente à entrada mais recente” (VCEMR) será praticamente o mesmo, ainda que ocorram várias intermediações entre os estabelecimentos da empresa, evitando, dessa forma, que uma unidade federada venha a ser beneficiada em detrimento de outra, principalmente em função dos vários incentivos fornecidos por alguns Estados para instalação de centros de distribuição; que se **empresa comercial** compra a mercadoria por um determinado preço e, depois de comprada, essa mercadoria é incorporada ao **estoque** da sociedade empresarial, nas operações subsequentes de **transferência de uma filial para outra** vai ocorrer apenas **movimentação do estoque** da empresa, até que um dos estabelecimentos venha a efetuar a operação comercial de venda; que se o “valor correspondente à entrada mais recente” (VCEMR) ficar neutro, dificulta muito a realização de planejamento tributário por parte das empresas que obtêm vantagens ao se instalarem em certas unidades da Federação em detrimento do Estado que vier a receber a mercadoria com valor bastante majorado, fazendo com que a filial recebedora da mercadoria faça a venda ao consumidor final com pouquíssimo ou quase nada de margem de valor agregado para a percepção de parcela que lhe é devida de ICMS; que nas operações dentro do território brasileiro o custo de aquisição de mercadorias é composto pelo preço – tributos recuperáveis + despesas necessárias para colocar o bem no estabelecimento, de sorte que os impostos recuperáveis são aqueles que a empresa, sendo contribuinte, tem direito

de aproveitamento de crédito na escrituração fiscal (ICMS, IPI e as contribuições PIS e COFINS não cumulativos) e as despesas necessárias são basicamente o frete e o seguro, bem como o IPI não recuperável (no caso da empresa não ser contribuinte desse imposto), quando esses gastos correm por conta do adquirente; que para efeito de contabilização, o valor dos impostos e contribuições recuperáveis não se inclui no custo das mercadorias, de sorte que o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo circulante, no intuito de fazer com que a mercadoria adquirida ingresse no estoque da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, sem o ICMS incluso no valor da Nota Fiscal; que mesmo raciocínio se aplica para a contabilização da PIS e da COFINS, quando recuperáveis; que o STF, quando do julgamento do RE 574706, retirou o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, por entenderem que o imposto de circulação de mercadorias e serviços não compõe o faturamento ou a receita bruta das empresas, exatamente por ser um tributo recuperável; que a conclusão geral é no sentido de, à luz da noção conceitual obtida nos institutos de direito privado (contabilidade, Direito Empresarial, normas contábeis), nem todo o valor contido na compra de mercadoria tem a natureza de “valor correspondente à entrada mais recente (VCEMR)”, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de ‘definitividade’ da quantia desembolsada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são pagos pela empresa sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentâneo desembolso, não lhe outorga definitiva titularidade, pois pertencente ao ente estatal, num sistema em que opera o princípio da não cumulatividade, de forma que os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) não fazem parte da formação da base de cálculo atinente ao “VCEMR”, pois não se qualificam técnica e juridicamente nesse conceito para fins e efeitos de caráter tributário; que a IN 52/2013 editada pela Bahia não legislou sobre base de cálculo, mas apenas esmiuçou procedimentos para sua quantificação, conforme entendimento do TJ baiano; que a ampliação indevida dos componentes da base impositiva por parte dos Estados remetentes de mercadorias em transferência agride o pacto federativo.

Na assentada de 02.12.2016, esta Junta entendeu ouvir a d. PGE, no intuito de ser exarado parecer jurídico acerca da matéria aqui controvertida, porquanto há decisões do Tribunal de Justiça da Bahia afastando a aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, além de informar o andamento das respectivas ações judiciais.

Na peça de fls. 158 e 159 (frente e verso), a Procuradoria opinou que, em virtude de haver também posicionamentos do TJ baiano em favor da postulação fiscal, pode-se concluir inexistir ainda jurisprudência consolidada sobre o tema, fazendo a juntada de acórdão prolatado pela Segunda Câmara Cível (fls. 160/167).

Já na sessão de 29.3.2018, este Colegiado complementou a diligência fazendo dar vistas às partes do pronunciamento da PGE, após o que se vê manifestação do contribuinte (fls. 178/181), na qual, em resumo, agita-se que a Procuradoria ignorou julgados do Judiciário baiano contrários à tese fiscal, alguns dos quais transcritos e apensados a esta peça, e, do lado dos autuantes, pronunciamento reiterativo (fls. 195/197, frente e verso), basicamente reproduzindo opinativo da Procuradoria Fiscal.

Retornando o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos instrutórios presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, então, a compartilhar o meu voto. É o relatório.

## **VOTO**

Efetivamente, o auto de infração obedece aos requisitos formais da lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

A impugnação foi interposta dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas

de extemporaneidade e consequente revelia.

Não há vícios de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória pode atuar neste PAF, conforme atestam os documentos de representação legal apensados.

Como questão preliminar, a impugnante vindicou a nulidade do lançamento de ofício, por faltarem os requisitos essenciais para a validade da exigência tributária, visto que a descrição da infração resultou confusa, impossibilitando a identificação da suposta conduta ilícita.

Em verdade, não há dúvidas quanto ao reconhecimento da postulação fiscal. O Estado glosa parte dos créditos fiscais recebidos em transferência, considerando que do valor da entrada mais recente, devem ser excluídos os tributos recuperáveis, a exemplo do PIS, COFINS e ICMS.

E acresceu à fundamentação, o fato da base impositiva ter sido computada, levando em conta os comandos da LC 87/96 e da Lei Estadual nº 7014/96.

Na descrição fática contida no lançamento de ofício, há extenso detalhamento da suposta infração, esclarecendo sobremaneira, do que se trata a postulação fiscal.

O contribuinte, por sua vez, compreendeu perfeitamente do que se tratava a irregularidade. Tanto assim foi, que ofereceu defesa consubstanciada, inclusive com citações doutrinárias e jurisprudenciais.

Neste aspecto, possui o presente auto de infração os requisitos formais necessários para que seu mérito seja apreciado, tornando-se **incabível** o pedido de nulidade proposto, não se vendo guardada para aplicação dos arts. 18 e 39 do RPAF-BA, muito menos os precedentes decisórios carreados pela empresa.

Logo, afastada a preliminar, vejo também atendidos o contraditório e a ampla defesa, bem como os demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Passo, em consequência, ao exame de mérito.

A auditoria glosou créditos fiscais que a autuada recebeu em operações interestaduais de transferência, a partir de uma base de cálculo que excede o conceito de entrada mais recente da mercadoria, na melhor inteligência do inciso I, do §4º, do art. 13 da LC 87/96.

Em primeiro lugar, indefiro o pedido de revisão fiscal por estranho ao feito, formulado pela impugnante, por não existir na lide contraposição fundamentada de divergências numéricas na quantificação da base impositiva e respectivos estornos que justifiquem uma reapuração do montante da dívida.

Aliás, dentro deste aspecto, improcedem as alegações de que a auditoria – para efetuar a glosa – usou a alíquota de 17% e não observou as situações em que a tributação das contribuições federais estava dentro do regime monofásico.

Os demonstrativos apontam inequivocamente que tanto a alíquota do ICMS como o sistema jurídico do PIS e da COFINS foram observados corretamente, analisados caso a caso.

Os fundamentos utilizados na autuação estão pautados em normas infralegais, isto é, a Instrução Normativa nº 52/2013 e o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1) – Estoques.

Não obstante a referência a tais atos, os autuantes calcaram a exigência no dispositivo da lei complementar retro citado, reverberado no art. 17, § 7º, inciso I da Lei nº 7014/96.

O ponto fulcral impugnatório, reside nos critérios usados pelos i. autuantes na quantificação da base de cálculo – e respectivos créditos fiscais a serem utilizados nas transferências de mercadorias recebidas pela autuada, de filial localizada em outro Estado.

No ver da auditoria, da base de cálculo nos documentos fiscais de transferência, não de ser expurgados os tributos recuperáveis, a exemplo do PIS, da COFINS e do próprio ICMS, quando for

esta a hipótese.

No ver do contribuinte, a base imponible e créditos fiscais correspondentes a serem considerados, são os valores constantes nas notas fiscais de transferência, incluindo os tributos recuperáveis.

Assiste razão aos autuantes.

A base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada neste Estado.

E neste prisma, deve ser considerada como entrada mais recente o custo de aquisição da mercadoria, não importa quantas vezes e em quantos estabelecimentos sejam movimentadas as mercadorias entre as empresas.

Deteve-se a empresa a indicar violência à não cumulatividade, a entender impossível excluir os tributos recuperáveis no conceito de entrada mais recente, sendo correto apropriar todo o volume de créditos fiscais lançados nos documentos fiscais, sem, entretanto, contrariar com robustez a construção metodológica desenvolvida pelo fisco, até porque este último se valeu de conceitos do direito privado e da contabilidade, para demonstrar que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria equivale ao custo de aquisição desta, desprezados no cômputo os tributos recuperáveis, designadamente o ICMS, o PIS e o COFINS não cumulativas.

Em momento nenhum a fiscalização inobservou o mecanismo da não cumulatividade. Ao contrário, admitiu os créditos fiscais nos limites estabelecidos pela Lei “Kandir”, apenas procedendo ao expurgo da parte manifestamente ilegal.

Consigne-se que os levantamentos fiscais basearam-se nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, os quais consideraram tais tributos quando fosse o caso, sem sofrer uma contradita objetiva por parte do impugnante.

Tal procedimento coaduna-se perfeitamente com o comando contido no art. 17, § 7º, I da Lei nº 7.014/96:

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

*(...)*

*§ 7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:*

*I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*

O PIS e a COFINS podem ser tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Em se tratando de transferências, não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente, para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.

De fato, se o tributo é recuperável, este não compõe o custo de aquisição da mercadoria, porquanto será compensado quando da venda da mercadoria.

E se não integra o custo de aquisição, não deve corresponder à entrada mais recente da mercadoria e, via de consequência, não pode figurar na base de cálculo das transferências interestaduais.

Lógico que, ao apurar a base de cálculo referente às transferências de maneira dissonante com a configuração prevista na Lei Complementar nº 87/96, o sujeito passivo assumiu a responsabilidade pelo imposto e as consequências pelo descumprimento da obrigação tributária, mesmo que no documento de aquisição os montantes estivessem apontados em demasia.

Inclusive porque o autuado não trouxe aos autos qualquer elemento fático-probatório que tivesse

o condão de modificar o presente lançamento de ofício.

A matéria não é novidade no âmbito deste Conselho de Fazenda. Há inúmeros julgados que acolhem a exigência fiscal, nomeadamente os contidos nos que receberam os nºs A-0388-12.18, A-0381-12.18, A-0373-12.18, A-0372-12.18, A-0349-11.18, A-0332-12.18, A-0329-11.18, A-0293-12.18, A-0293-12.18, A-0292-12.18, A-0100-12.19, A-0067-02.19, A-0050-12.19 e A-0042-11.19, só para ficar numa pequena amostra daqueles publicados em 2018 e 2019.

Quanto à inconstitucionalidade da adoção de 60% previsto em lei, para apenar o contribuinte pelo cometimento da evasão fiscal sob estudo, não tem este Conselho competência para examinar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de dispositivo de lei, consoante preceitua o art. 167, I do RPAF-BA, tantas vezes invocado nos julgamentos administrativos.

Todavia, uma questão específica emerge neste PAF: é que a Instrução Normativa nº 52/2013, publicada em 18.10.2013, pretendeu esclarecer o modo de calcular os créditos fiscais recebidos em transferência, de sorte que, não obstante assumir índole interpretativa e aplicar-se a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua publicação, não possui o condão de autorizar a cobrança de penalidade, pelos expressos termos do art. 106, I do CTN, cuja dicção é a seguinte:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

Por conseguinte, concluo pela subsistência parcial da autuação, porquanto ficou constatado que a impugnante se valeu de um crédito fiscal superior àquele ao qual a legislação de regência lhe garante, mas tal cobrança deve estar desonerada de quaisquer penalidades.

Isto posto, sou pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.3015/16-4**, lavrado contra **CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$231.069,29**, e dos acréscimos legais, sem incidência da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7014/96, conforme art. 106, I do CTN.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR