

A. I. Nº - 279738.0153/06-6  
AUTUADO - LOJAS AMERICANAS S.A  
AUTUANTE - ILDEMAR JOSÉ LANDIM  
ORIGEM - IFEP-COMÉRCIO  
INTERNET - 02/10/06

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0288-03/06**

**EMENTA:** ICMS: BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. A base de cálculo para a retenção do imposto em operações de transferências de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária entre estabelecimentos situados em Estados diversos, deve corresponder a mesma base de cálculo para a incidência do ICMS das operações próprias da empresa. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/05/2006 reclama ICMS no valor total de R\$165.255,19, com aplicação da multa de 60%, pelo recolhimento a menor em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta na descrição dos fatos que “ o contribuinte ao fazer transferências para as filiais da Bahia, de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, utilizou como base de cálculo do ICMS normal, o valor da última entrada da mercadoria, e o valor inicial para determinação da base de cálculo do ICMS-ST, o valor da operação, quase sempre abaixo da base de cálculo do ICMS normal, o que reduziu o valor retido por Substituição Tributária. O novo cálculo do valor devido por Substituição tributária, foi feito considerando o mesmo valor da BC do ICMS normal para o valor do ICMS inicial”

O autuado apresenta impugnação, tempestivamente, (fls.139 a 144), informando inicialmente, que o impugnante teve ciência do Auto de Infração em apreço, em 07/06/2006, iniciando-se o prazo legal de 30 dias, previsto no artigo 126 do RPAF. Diz que o autuado adotava à época da autuação, como procedimento padrão, nas transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos, a emissão da nota fiscal consignando como valor da mercadoria, o custo médio registrado na contabilidade, e como base de cálculo do ICMS, o valor da aquisição mais recente da mercadoria. Acrescenta que a base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos, localizados em unidades da federação distintas, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria conforme prevê o § 4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96. Entende que nos termos da legislação do Imposto de Renda, no caso de pessoa jurídica que possua inventário permanente, a avaliação dos estoques de mercadorias para revenda deve ser feita pelo custo médio ponderado ou pelo custo de aquisição mais recente (Parecer Normativo CST nº. 06/79). Salienta que o registro contábil da transferência de mercadorias deve ser feito pelo valor de custo, na forma adotada pela sociedade, dentre aquelas permitidas pela legislação do IR, e que, adotando-se como critério de valorização do estoque, o custo médio, certamente, a base tributável será diferente do valor dos produtos transferidos, estampados nos controles existentes na empresa. Diz que no que se refere ao ICMS devido por substituição tributária, importa destacar o que determina o inciso II, do artigo 8º, da Lei Complementar nº 87/96. Cita o aludido artigo para fortalecer suas alegações defensivas. Entende que, conforme se observa pelo texto do referido dispositivo, o imposto devido pelo regime de substituição tributária deve ser calculado a partir do valor da operação. Aduz que, no caso em exame, relativo à transferência de mercadorias entre

estabelecimentos da empresa, o valor da operação é o custo médio da mercadoria transferida devidamente registrado no estoque contábil, e que a base de cálculo para substituição tributária deverá ser apurada a partir do valor do custo médio da mercadoria, constante do estoque. Conclui, requerendo a improcedência da autuação, e a realização de diligência específica.

O autuante, por sua vez, na sua informação fiscal (fls. 163 a 165), diz que o autuado cita os artigos 8º e 13º da Lei Complementar 87/96, que preleciona a base de cálculo do ICMS como sendo o valor da ultima entrada de mercadorias nas transferências interestaduais, e o valor inicial para a determinação da base de cálculo do ICMS-ST, como sendo o valor da operação. Acrescenta que o autuado entende como valor da operação, o custo médio da mercadoria transferida, devidamente registrada no estoque contábil. Diz que a solução da questão encontra-se obviamente no significado de valor da operação. Cita o tributarista Walter Gaspar para definir que o valor da operação nas alienações onerosas é tudo o que for recebido pelo alienante acrescido de todas as demais vantagens ou despesas, cobradas na fatura ou não, incluindo-se nesse valor os descontos, diferenças ou abatimentos concedidos sob condição. Reproduz o artigo 15 § 1º, da Lei Complementar que estabelece a base de cálculo nas operações, quando não há valor da operação. Entende que a leitura deste artigo traz entendimento inequívoco de que, só há de se falar valor da operação em operações onerosas, não se aplicando em remessa para outro estabelecimento do mesmo titular, pois nesse caso não há onerosidade. Reproduz mais uma vez citação do tributarista Walter Gaspar, que segundo seus ensinamentos quando se trata das remessas para outro estabelecimento da mesma empresa, o valor da operação por ser de difícil avaliação é exatamente o que está prelecionado no art. 13 § 4º, I da LC 87/96. Entende que o valor mais recente da entrada deve ser utilizado para ambas as situações, o ICMS normal e o ICMS substituição tributária. Salienta que o raciocínio do autuado seria perfeito se as operações de destinassem a estabelecimento diverso, e as operações não fossem transferências (não onerosas) para estabelecimento do mesmo titular. Declara que de outra forma não poderia ser, pois o ICMS normal e o ICMS Substituição Tributária, constituem um único imposto, havendo apenas uma divisão interestadual, ficando o ICMS normal no Estado de origem, e o substituído, no Estado de destino. Aduz que caso contrário, o Estado de destino seria terrivelmente prejudicado, como foi o Estado da Bahia nas operações das Lojas Americanas. Acrescenta que não teve tempo de averiguar os benefícios fiscais que a autuada possui no Estado de Pernambuco e que é muito comum aos contribuintes que possuem benefícios para reduzir o ICMS normal, pois o mesmo se debita de um valor que será reduzido para pagamento na origem e ainda utilizam como crédito para abater do ICMS substituição tributária a recolher no destino. Ressalta que o autuado convencido do equívoco, a partir do 2º semestre de 2002, alterou o procedimento, indicando a base de cálculo do ICMS normal idêntico ao valor inicial da base de cálculo do ICMS Substituição Tributária. Conclui, pela manutenção integral do Auto de Infração.

## VOTO

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/05/2006 reclama ICMS no valor total de R\$165.255,19, com aplicação da multa de 60%, pelo recolhimento a menor em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas transferências de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária entre estabelecimentos situados em Estados diversos.

Preliminarmente, indefiro o pedido de diligência suscitado pelo deficiente, pois considero suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, consoante disposto no art. 147 I “a” do RPAF, como também, o autuado não trouxe aos autos elementos suficientes e necessários que exigissem a realização de revisão do PAF.

No mérito, inicialmente é importante esclarecer que o instituto da substituição tributária foi concebido para cobrar antecipadamente o ICMS devido nas operações antecedentes,

concomitantes e subseqüentes, apresentando vantagens tributárias para o fisco e contribuinte, pois além de simplificar a tributação, coloca todos os contribuintes no mesmo patamar tributário. A operacionalização desse mecanismo tributação se aperfeiçoa aplicando-se uma margem de valor agregado sobre o valor da operação. Na aludida margem de valor agregado incluem-se todos os custos que envolvem a diversas etapas de circulação da mercadoria, até o consumidor final, inclusive margens de lucro. A Lei Complementar 87/96, em seu artigo 8º, II estatui:

*“II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.*

*§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.”*

Como valor da operação entende-se que a base cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelece o artigo do 56, V, “a”, do RICMS-BA. Sobre a referida base de cálculo deve ser aplicada a margem de valor agregado prevista no acordo interestadual e sobre ela incidir a alíquota interna estabelecida para respectiva mercadoria, no estado de destino. Trata-se de uma concepção lógica do instituto da substituição tributária, o ICMS incidente sobre a operação própria praticada pelo remetente pertence ao estado de origem e o ICMS devido por substituição tributária nas operações subseqüentes pertence ao estado destinatário.

A base de cálculo do ICMS é o aspecto mensurável da hipótese de incidência e sua fixação está na Lei Complementar 87/96, foi feita segundo vários critérios. O do preço pressupondo a compra e venda em contrato oneroso, da inexistência do preço como é o caso de transferência de mercadorias, ou da fixação de um valor de mercado na comercialização de produtos primários, ou arbitrado para os casos de subfaturamento e não exibição à fiscalização de elementos que comprovem o valor real da operação ou prestação. O valor da operação consiste precisamente no conteúdo econômico do contrato a título oneroso, assim numa operação de compra e venda de mercadoria a base de cálculo deve refletir necessariamente o preço do contrato celebrado entre as partes. Nas transferências de mercadorias para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outro Estado, foi utilizado como critério de fixação da base de cálculo do imposto o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, ou em termos de apuração de custo de mercadoria, o critério denominado UEPS, o ultimo que entra é o primeiro que sai. É certo que a utilização do imposto pelo custo mais recente e não o custo médio ponderado reduz a margem de lucro no estabelecimento destinatário, e consequentemente aumenta o valor do ICMS que deverá ser recolhido ao Estado de origem da mercadoria em detrimento daquele Estado onde a mercadoria será consumida.

Nesse diapasão é inequívoca a exegese do artigo 8º, II da Lei Complementar 87/96, que trata da base de cálculo da substituição tributária das operações nas operações subseqüentes, estatuindo o

valor da operação praticada pelo contribuinte substituto acrescida de todos as despesas debitadas ao adquirente mais a margem de valor agregado estabelecida para a mercadoria, e o § 5º da mencionada lei reza a forma como deverá ser pago o imposto devido por substituição tributária. O parágrafo 8º do artigo 17 e o artigo 23, II da Lei 7014/96 reproduzem as disposições da Lei complementar 87/96.

Com efeito, o valor da operação se define no momento em que a operação se concretiza, assim sobre o valor estabelecido em lei para as transferências entre estabelecimentos do mesmo titular localizados em Estados diversos do remetente deverá ser aplicada a margem de valor agregado prevista no acordo interestadual, e sobre o referido montante incidir a alíquota para as operações com as mercadorias admitidas na unidade da federação destinatária, deduzindo-se o montante destacado a título de ICMS normal devido ao Estado remetente. Portanto, considero subsistente a ação fiscal, uma vez que o autuado utilizou dois critérios distintos para fixar a base de cálculo do ICMS próprio e o ICMS devido por substituição tributária, resultando em recolhimento a menor para o Estado da Bahia.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. 279738.0153/06-6, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A** , devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$165.255,19**, acrescido da multa de 60%, prevista nos artigos 42, II “a”, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2006.

ARIVALDO SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR