

**A. I. N°** - 206891.0016/12-7  
**AUTUADO** - LOJAS RIACHUELO S.A.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 14. 06. 2013

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0112-01/13**

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE FEDERADA DE ORIGEM EM VALOR SUPERIOR À ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR. Não consta nos autos que o Estado de origem das mercadorias (Rio Grande do Norte) tivesse fixado base de cálculo das transferências em valor superior ao estabelecido em lei complementar. Na verdade, o que houve foi a glosa parcial de créditos fiscais por considerar a fiscalização que o ICMS deveria ser “expurgado” da base de cálculo das transferências. Inexistência de previsão legal de tal “expurgo”. De acordo com o § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, nas transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular, a base de cálculo é definida considerando-se a atividade de cada remetente: a) o inciso I é aplicável ao comerciante – a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; b) o inciso II é aplicável ao industrial – a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida; c) o inciso III é aplicável ao produtor ou extrator – a base de cálculo é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente. No caso em apreço, o remetente é estabelecimento comercial, e portanto a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, ou seja, é o valor pago na aquisição mais recente da qual decorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento. O “valor pago” corresponde ao valor da operação de aquisição mais recente. No “valor pago” está incluído o ICMS, pois o ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Também integram o “valor da entrada mais recente” as despesas com seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo vendedor ao comprador das mercadorias. Em certos casos, no “valor da entrada mais recente” se inclui até mesmo o frete, quando a aquisição é feita a preço CIF. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26.6.12, acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior

à estabelecida em “lei complementar, convênios ou protocolo” [sic], sendo por isso glosado crédito no valor de R\$ 75.455,74, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 188/200-v) suscitando em preliminar a decadência dos créditos anteriores a junho de 2007. Frisa que nos tributos em que o lançamento ocorre por homologação a decadência se verifica em 5 anos, conforme o art. 150, § 4º, do CTN, nos casos em que a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo o referido prazo contado da ocorrência do fato gerador, e, expirado aquele prazo, sem que a fazenda pública tenha se manifestado, considera-se homologado e definitivamente extinto o crédito. Transcreve acórdãos do STJ e do STF nesse sentido.

Quanto ao mérito, discorda da acuação do fisco de que a empresa tivesse alterado a base de cálculo do ICMS por não expurgar o imposto da base de cálculo da última entrada, utilizando base de cálculo superior à estabelecida em “lei complementar, convênios ou protocolo”. Transcreve o § 4º, I, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, grifando que a base de 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.

Reclama que a autoridade fiscal neste caso cria um novo conceito de “valor da entrada”, ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o valor da mercadoria sem o ICMS. Ao transferir uma mercadoria adquirida por R\$ 100,00, por exemplo, a base de cálculo seria de R\$ 83,00. Sustenta que não há qualquer plausibilidade que nas transferências seja expurgado o ICMS, uma vez que o valor da entrada da mercadoria corresponde ao valor pago pela mercadoria, e o ICMS compõe o valor da mercadoria.

Aduz que agiu exatamente como dispõe a lei complementar, efetuando as transferências interestaduais pelo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Quanto aos dispositivos regulamentares mencionados no Auto de Infração – art. 93, § 5º, II, art. 97, VIII, e art. 124 do RICMS/97 –, o autuado observa que tais dispositivos não fazem qualquer menção à transferência de mercadorias utilizando o valor da entrada mais recente “com obrigação de retirar o ICMS” da base de cálculo.

Assinala que, de acordo com o inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo foi definida considerando-se a atividade de cada contribuinte: *a)* o inciso I é aplicável ao comerciante; *b)* o inciso II é aplicável ao industrial; *c)* o inciso III é aplicável ao produtor.

Faz ver que a empresa atua no ramo do comércio varejista, e portanto sua atividade se subsume ao inciso I, de modo que a base de cálculo é o valor da última entrada.

Informa que as mercadorias são procedentes do Rio Grande do Norte. Nota que no RICMS da Bahia não há qualquer menção a “expurgo” de ICMS da base de cálculo nas transferências interestaduais, e a legislação do Rio Grande do Norte, que é o Estado do estabelecimento remetente, determina que a base de cálculo para estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular corresponde ao valor da entrada mais recente, também sem qualquer menção a “expurgo” de ICMS. Transcreve o art. 69, III, “a”, do RICMS do Rio Grande do Norte, segundo o qual a base de cálculo do imposto, na transferência para outro Estado, é “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Observa que nem na lei complementar, nem na legislação da Bahia e tampouco na legislação do Rio Grande do Norte existe qualquer previsão de expurgo ou estorno ou retirada de ICMS da base de cálculo da última entrada.

Alude ao art. 2º do Decreto-Lei 834/69, para sustentar que os Estados atuam de forma autônoma, respeitando as competências e prerrogativas dos outros entes tribuantes, em respeito ao Pacto Federativo.

Aduz que, diante da situação deste Auto, fez consulta à Fiscodata, e aquela consultoria respondeu que, de acordo com a legislação baiana, a base de cálculo a ser adotada para fins de transferência de mercadorias é o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, ou o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, em se tratando de operações internas, ao passo que nas operações interestaduais deve ser observado o § 8º do art. 17 da Lei nº 7.014/96.

Diz que em todas as consultas e em toda a legislação pesquisada não encontrou nenhum comando que obrigasse o "expurgo", nas transferências interestaduais, do ICMS da última entrada como base de cálculo.

Passa em seguida a analisar cada uma das decisões citadas na autuação, observando que tais decisões não se aplicam a este caso. Nota que o REsp 1.109.298/RS não se aplica em hipótese alguma, pois naquele caso a empresa autuada teria majorado o valor do custo de produção, sendo portanto situação diversa, em que o inciso aplicável é o inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, ao passo que no presente caso o dispositivo aplicável é o inciso I, e não o inciso II.

No tocante ao julgamento do CONSEF citado na autuação, o autuado grifa que na ementa do acórdão é dito que nas transferências interestaduais, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimentos comerciais da mesma empresa, a base de cálculo é "o valor da entrada mais recente das mercadorias". Destaca que na referida decisão do CONSEF a única vedação seria o aumento proposital da base de cálculo, e não a utilização do valor da última entrada, de modo que tal decisão não pode embasar a lavratura do presente Auto de Infração.

Quanto à outra decisão do CONSEF citada pelos autuantes, o Acórdão JJF 0222-01/11, o autuado observa que a decisão reconhece que a transferência deve ser realizada com o valor da entrada mais recente.

Questiona a multa aplicada, alegando que ela é abusiva e tem efeito confiscatório ao patrimônio da empresa.

Pede que o Auto de Infração seja julgado nulo, em razão da decadência arguída, relativamente aos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio e junho de 2007, ou por não haver previsão legal para que seja feito o estorno do ICMS da base de cálculo nas transferências interestaduais, e, alternativamente, caso a autuação seja julgada procedente, que se reduza a multa, por ser abusiva e ter efeito confiscatório.

Os fiscais prestaram informação (fls. 203/225) pontuando que, nos termos do art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente, e essa correspondência eles encontram 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 suas filiais. Dizem que assim entendem em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na lei complementar, não escapando, a seu ver, a qualquer tipo de interpretação ampliativa, e consideram que a legislação baiana traz essa definição.

Transcrevem em seguida as observações e comentários feitos no Auto de Infração.

Refutam a alegação de decadência dizendo que está por demais pacificado nas decisões do CONSEF que o prazo decadencial deve ser analisado com base no art. 173, I, do CTN. Quanto à menção da defesa ao § 4º do art. 150 do CTN, os fiscais contrapõem que a lei baiana fixou um prazo para a homologação diferente daquele que está previsto no CTN, no § 5º do art. 107-B do COTEB,

sendo que a previsão do art. 150, § 4º, do CTN é para quando a lei não fixar prazo à homologação, porém a legislação do Estado da Bahia fixou o prazo de homologação em 5 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 107-A, I, do COTEB.

No mérito, os fiscais tecem considerações acerca da definição de efeitos tributários pela lei tributária e com relação a institutos de direito privado nas normas tributárias, em função dos arts. 109 e 110 do CTN. Dizem que se socorreram de normas da contabilidade de custos e de outros institutos de direito para chegar ao conceito de “valor da entrada mais recente” como sendo o correspondente à data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada na Bahia. Aduzem que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, adotaram a entrada de menor valor, “pois mais benéfico para o contribuinte.

Explicam que o que fizeram foi apenas retirar o ICMS.

Dizem que poderiam fazer o mesmo com referência ao PIS/COFINS, mas não o fizeram neste trabalho.

Citam uma decisão do CONSEF em que se decidiu que nas transferências interestaduais deve ser aplicada a base de cálculo do art. 13, inciso I, § 4º *[sic]*, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, “o valor da entrada mais recente das mercadorias”.

Informam que consideraram o valor da entrada mais recente da mercadoria, e para tanto, como o ICMS, assim como o PIS/COFINS, é um imposto recuperável, o mesmo foi abatido das operações de entradas, para se encontrar o “custo de aquisição” ou o valor da entrada mais recente, e depois foi incluído o valor do ICMS referente às saídas em transferência, haja vista que o ICMS integra a formação da base de cálculo (imposto por dentro), sendo por fim feito o confronto dessa base de cálculo com a constante nas Notas Fiscais de saída em transferências interestaduais com destino à Bahia, encontrando-se o ICMS creditado a maior.

Os fiscais consideram que incorreram em erro ao não fazerem também o abatimento do PIS e da COFINS para definição do “custo de aquisição”.

Reportam-se ao Acórdão JJF 0171-02/11, em cuja ementa é dito que deve ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Concluem dizendo que a questão neste caso consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS utilizando-se de interpretações, via legislação tributária exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, em detrimento das demais unidades da Federação, e se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo. Aduzem que a unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada a totalidade do imposto que foi destacadado na Nota Fiscal, porém o ente público que fica na outra ponta do sistema suporta integralmente o crédito fiscal do ICMS.

Aduzem que o pleno do STF reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo.

Dizem que é vedado às legislações dos Estados ampliar a base de cálculo do ICMS, como fizeram São Paulo e Minas Gerais.

Indagam como uma empresa seja selecionada pelo fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria e o preposto do Estado venha a identificar, como neste caso, que nas operações de transferências interestaduais o valor da base de cálculo está a maior que a fixada na lei complementar, se não seria legítima a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido.

Consideram palmar que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis mencionadas alhures, ficando a seu ver patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na lei complementar pode gerar conflitos entre as unidades da Federação, e, por outro lado, os contribuintes que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão somente do que está claramente estatuído na referida lei complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a lei maior.

Opinam pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O autuado suscitou em preliminar a decadência dos créditos anteriores a junho de 2007. Toma por fundamento a regra do § 4º do art. 150 do CTN.

Não acato essa preliminar, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de serem lançados os créditos tributários objeto deste Auto. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegua a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

Passo ao exame do mérito.

A acusação fiscal diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em “lei complementar, convênios ou protocolo” [sic].

Tal acusação é inadequada, pois não consta nos autos que o Estado de origem das mercadorias tivesse fixado base de cálculo das transferências em valor superior ao estabelecido em lei complementar.

As mercadorias são procedentes do Rio Grande do Norte, e a defesa demonstrou que a redação do art. 69 do Regulamento daquele Estado é cópia literal do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, tendo também a mesma redação do Regulamento da Bahia.

Na verdade, o que houve foi a glosa parcial de créditos fiscais por considerar a fiscalização que o ICMS deveria ser “expurgado” da base de cálculo das transferências.

O autuado reclamou que os dispositivos regulamentares citados no enquadramento não se aplicam a este caso. Argumenta que não encontrou em nenhum dispositivo legal qualquer obrigação para que seja “expurgado” o ICMS do valor da entrada mais recente da mercadoria.

Um dos dispositivos citados no Auto é o § 5º do art. 93 do RICMS:

“§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.”

Com relação ao inciso I, não consta neste caso que o imposto tivesse sido destacado a mais do que o devido no documento fiscal.

Já com relação ao inciso II, não consta que a legislação do Estado de origem das mercadorias (o Rio Grande do Norte) tivesse fixado base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar. E também não consta que o imposto tivesse sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Por conseguinte, o § 5º do art. 93 não tem nada a ver com a situação imputada pela fiscalização.

Outro dispositivo citado na autuação é o art. 97, VIII. Como esse dispositivo apenas faz remissão ao § 5º do art. 93, sua citação é também inócua neste caso.

Também nada tem a ver com este caso o art. 124, que trata de prazo.

Por conseguinte, nenhum dos dispositivos citados na autuação prevê que se deva “expurgar” o ICMS na determinação do valor da entrada mais recente da mercadoria nas transferências.

Em toda a história do antigo ICM, e em toda a história do atual ICMS, não se tem notícia de uma autuação que pretendesse “expurgar” o ICMS do valor da entrada mais recente da mercadoria. Este é o primeiro e único caso. Será que em todo esse tempo todos os fiscais estivessem errados em não se aperceber dessa novidade?

Os fiscais disseram na informação que poderiam ter excluído também o PIS e a COFINS. Ora, se era para causar impacto com essa novidade, então deveriam ter excluído também aqueles tributos, para que a discussão sobre tais inovações fosse feita de uma só vez, e não a conta-gotas.

O crédito tributário é indisponível, e se os fiscais tinham convicção de que deveriam excluir também o PIS e a COFINS, isso teria de ser feito. O lançamento tributário é ato vinculado e não discricionário, de modo que não compete à autoridade optar ou decidir se inclui ou exclui parcelas que porventura devam fazer parte dos cálculos.

A questão em exame requer conhecimentos básicos acerca dos conceitos de “operação”, “circulação”, “mercadoria”, “base de cálculo”, “alíquota”, “valor”, “preço” e “custo”. A fiscalização não pode ignorar esses conceitos.

De acordo com o § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, nas transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular, a base de cálculo é definida considerando-se a atividade de cada remetente:

- a) o inciso I é aplicável ao comerciante: a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- b) o inciso II é aplicável ao industrial: a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida;
- c) o inciso III é aplicável ao produtor ou extrator: a base de cálculo é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

No caso em apreço, o remetente é estabelecimento comercial, e portanto a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

No caso da indagação em torno do conceito de “valor da entrada mais recente”, a resposta é tão óbvia que é até ocioso dizer que “o valor da entrada mais recente” é simplesmente o “valor da entrada mais recente” – é o “valor pago” na aquisição mais recente da qual decorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento. O “valor pago” corresponde ao valor da operação de aquisição mais recente. No “valor pago” está incluído o ICMS, pois o ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Também integram o “valor da entrada mais recente” as despesas com seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo vendedor ao comprador das mercadorias. Em certos casos, no “valor da entrada mais recente” se inclui até mesmo o frete, quando a aquisição é feita a preço CIF.

Diante do questionamento da defesa de que não encontrou nenhuma regra que obrigasse o “expurgo” do ICMS para se determinar o valor da entrada mais recente, os fiscais, na informação, não indicaram o dispositivo legal ou regulamentar em que se basearam, e não citaram uma decisão sequer que cuidasse do caso específico destes autos.

Foram citadas no Auto decisões do STJ e do CONSEF. As decisões citadas não dão guarida ao entendimento dos autuantes. Pelo contrário, as decisões por eles apontadas depõem contra o lançamento em discussão.

O REsp 1.109.298/RS não se aplica ao caso do presente Auto, porque no aludido Recurso Especial o estabelecimento remetente era de natureza industrial, caso em que a regra aplicável é a do inciso II (do § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96), que diz respeito ao “custo da mercadoria produzida” ao passo que no caso presente o estabelecimento remetente é de natureza comercial, de modo que a regra aplicável é a do inciso I, que cuida do “valor da entrada mais recente da mercadoria”.

A fiscalização não pode desconhecer a diferença entre “custo da mercadoria produzida” e “valor da entrada mais recente da mercadoria”.

Na informação, os autuantes explicaram que, para apurar o valor da entrada mais recente da mercadoria, o ICMS foi abatido das operações de entradas, para se encontrar o “custo de aquisição”, e depois foi incluído o valor do ICMS referente às saídas em transferência, haja vista que o ICMS integra a formação da base de cálculo, sendo por fim feito o confronto dessa base de cálculo com a constante nas Notas Fiscais de saída em transferências interestaduais com destino à Bahia, encontrando-se o ICMS creditado a maior.

Ora, todo esse mecanismo para apurar o que foi chamado de “custo de aquisição” é desnecessário neste caso, porque o legislador não se refere a “custo” de aquisição. O legislador se refere a “custo” é no inciso II, ao prever que, sendo transferência de indústria, a base de cálculo é o “custo da mercadoria produzida”. Porém no caso de transferência de estabelecimento comercial o legislador não cuida de “custo” da mercadoria”, e sim de “valor da entrada mais recente” – e valor da entrada mais recente é pura e simplesmente o valor da entrada mais recente.

Quanto às decisões do CONSEF citadas na autuação, elas, em vez de darem respaldo ao procedimento fiscal, têm justamente efeito contrário, na medida em que informam que nas transferências interestaduais de estabelecimentos comerciais da mesma empresa a base de cálculo é “o valor da entrada mais recente das mercadorias”.

Com relação à outra decisão do CONSEF citada pelos autuantes, o Acórdão JJF 0222-01/11, a conclusão foi de que a transferência deve ser realizada com o valor da entrada mais recente. No caso do Auto de Infração 206891.0047/10-3, citado pela fiscalização, a 1ª Junta decidiu que “a base de cálculo deverá ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente”. Por sua vez, no caso do Acórdão JJF 0171-02/11, a 2ª Junta concluiu que a base de cálculo é “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Em suma, nenhuma das decisões citadas cuida do “expurgo” do ICMS da base de cálculo das transferências.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0016/12-7**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S.A.**

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de maio de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR