

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0040/17-6  
RECORRENTE - QUÍMICA AMPARO LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0118-01/18  
ORIGEM - IFEP COMÉRCO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/11/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0332-12/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (NAFTA PETROQUÍMICA). A base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, exarada através do Acórdão JJF nº 0118-01/18, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/10/2017, para exigir ICMS no valor de R\$396.069,04, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, em razão da seguinte imputação: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo”*. *“Trata-se de estorno de crédito do ICMS em função de erro na determinação da base cálculo nas operações de transferências interestaduais, tendo como consequência o pagamento a menor do ICMS mensal devido, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração”*. Período da autuação: janeiro/dezembro de 2013.

Em sede de defesa, acostada às fls.62 a 87, a empresa autuada alegou que a impugnação afronta ao princípio da não-cumulatividade, nos termos do art. 155, § 2º, I da Constituição Federal/1988, assim como aos art. 19 e art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, uma vez que a Impugnante tem todo o direito de se creditar do ICMS, nas operações interestaduais. Ademais, não se pode pretender alterar a forma de apuração estabelecida pela Constituição Federal, com a devida obediência do quanto constante dos atos normativos dos Estados da Bahia e de São Paulo, tendo sido utilizado para a apuração dos cálculos relativos à base de cálculo para a apuração do ICMS, na realização de tais operações, o custo definido e apurado do produto, segundo as normas brasileiras de contabilidade --- *a regra exigida e imposta pelo Estado de São Paulo*. Por fim, arguiu aplicação indevida de multa, em patamares extorsivos, eivada de vícios de inconstitucionalidade ou subsidiariamente a aplicação da regra contida no §7º, do artigo 42, da Lei Estadual nº 7.014/1996, *haja vista que a situação da ora Impugnante se subsume ao cancelamento total da multa imposta, especialmente porque foi obrigada pelo Estado de São Paulo a agir dessa forma*.

Após manifestação entre as partes, os autuantes mantiveram o Auto de Infração nos termos

iniciais. Na sua informação fiscal, acostada às fls. 211 a 228, rebateram detalhadamente os argumentos da empresa impugnante, inclusive acostaram pareceres da PGE/PROFIS para embasar a autuação em lide. Isto posto, o presente processo administrativo fiscal foi encaminhado para 1ª JF. A referida e. JF exarou decisão pela procedência da autuação no valor de R\$396.069,04, nos termos, acostados às fls. 240 a 252, a seguir transcritos:

(.....)

*O presente Auto de Infração versa sobre estorno de crédito fiscal de ICMS em decorrência de emprego de base de cálculo nas operações de transferência interestadual (entradas na filial Bahia) com valores superiores ao previsto no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96.*

*Trata-se de operações de transferência de diversos produtos da unidade de produção do autuado, localizado no Estado do São Paulo. A base de cálculo de transferência englobou parcelas ou rubricas não compreendidas dentro dos elementos autorizados pela Lei Complementar 87/96 (art. 13, § 4º, inc. II), ou seja: matéria-prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento. A autuação compreende o período de janeiro/dezembro de 2013; totalizou a cifra de R\$396.069,04 mais acréscimos legais, dentre eles a multa de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.*

*Preliminarmente, alega o autuado que não houve a especificação exata da infração supostamente cometida, uma vez que a capitulação apresentada não detalha o que de fato acarretou a autuação fiscal descrita nos presentes autos.*

*Não houve a nulidade suscitada, no presente Auto de Infração, considerando que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, sendo indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada.*

*Foi respeitado o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos e a legislação pertinente à irregularidade apurada. O lançamento de ofício foi constituído em acorde com os elementos indicados e na forma do art. 142, CTN, e art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Inadmissível o argumento defensivo de que o lançamento de ofício não detalha a natureza da infração, uma vez que o Auto de Infração se encontra fartamente lastreado com documentos, relatórios e explicações acerca da metodologia de cálculo e apuração dos custos de produção para os fins das transferências interestaduais.*

*De forma minuciosa e detalhada foi apresentado no processo fiscal em lide, para apreciação da defesa, toda a metodologia de apuração da base de cálculo, com a menção expressa dos itens que foram mantidos na composição da mesma. O expurgo de alguns itens de custo da base impositiva do ICMS, nas transferências para o estabelecimento localizado na Bahia foi fartamente explicado e documentado no corpo do Auto de Infração e nas planilhas que o compõem, partes integrantes e inseparáveis do ato de lançamento.*

*Com relação ao pedido para que as futuras intimações sejam exclusivamente realizadas em nome e no endereço do advogado que indica, sob pena de nulidade, de certo que não existe óbice para o seu cumprimento. No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.*

*Pelos motivos expostos considero que o Auto de Infração em exame não padece dos vícios formais apontados pela defesa, visto que o mesmo contém a indicação clara e precisa dos fatos que ensejaram a cobrança de ICMS, garantindo ao contribuinte o exercício pleno do direito à ampla defesa e contraditório.*

*No mérito, alega o autuado que a autuação afronta ao princípio da não-cumulatividade, uma vez que tem todo o direito de se creditar do ICMS nas operações de transferências interestaduais e que a fiscalização do Estado da Bahia alterou a base de cálculo estabelecida pela Constituição Federal; explica ainda que apurou o ICMS, na realização de tais operações, com o custo do produto apurado e definido, segundo as normas brasileiras de contabilidade, regra exigida e imposta pelo Estado de São Paulo.*

*Afastadas as questões preliminares e o pedido de nulidade da autuação, no mérito, entendo que os elementos formadores da base de cálculo, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos industrializados, se encontram listados em norma específica do ICMS – o art. 13, § 4º, inc. II, da LC 87/96, recepcionado na legislação desse Estado no art. 17, § 7º, inc. II, da Lei nº 7014/96.*

*Tomo com pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência*

*interestadual de produtos industrializados. Na hipótese, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino. A norma legal tem por objetivo, portanto, realizar um dos princípios nucleares da CF/88: o princípio federativo, através da repartição das receitas tributárias do ICMS entre o Estado produtor e o estado de destino das mercadorias.*

*Nessa diretiva é pacífica a jurisprudência do CONSEF, conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos 0082-12/12, 0432-12/11 e 0166-12-13, todos mencionados no corpo do Auto de Infração. Nessa mesma linha, as decisões do STJ, no Resp. 1.109.298-RS e no Resp 707.635-RS e do STF, no RE 79452-RS, também citados na peça inaugural do presente processo administrativo fiscal.*

*O que se extrai da jurisprudência administrativa e judicial majoritária é que a norma da LC 87/96, em enumeração taxativa, delimitou os gastos que podem ser computados no custo das mercadorias produzidas, para efeito da formação da base de cálculo nas transferências interestaduais.*

*Ocorre que as 4 (quatro) rubricas mencionadas na norma legal – MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDIONAMENTO são não definidas na LC 87/96 e em nenhuma outra norma tributária. Em razão disso o interprete do direito tributário, para aplicá-lo, deve necessariamente recorrer aos conceitos oriundos do direito privado, em especial a ciência contábil.*

*Nesse sentido, observo que lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com status de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Os autuantes, por sua vez, ancorados no CTN, foram buscar a definição e o alcance daquelas expressões da lei complementar do imposto.*

*Assim, o art. 109 do CTN prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários.*

*Já o art. 110 do CTN, estabelece que: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

*Merecem análise conjunta tais dispositivos, considerando que o emprego pela lei tributária de conceitos de outros ramos jurídicos podem repercutir na definição até mesmo de competência tributária. De onde se extrai a assertiva dos Auditores Fiscais que “os conceitos postos no direito privado ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa”*

*Nesse sentido, o art. 109 estatui que, conquanto os princípios gerais de direito privado sejam utilizados para a pesquisa e definição do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas no âmbito do direito tributário, a definição dos respectivos é de domínio exclusivo deste ramo do Direito e deverá ser feita de forma expressa.*

*O artigo 110, a seu tempo, encerra, na realidade, duas normas. A primeira é que, em regra, a lei tributária pode modificar institutos, conceitos e formas de direito privado. A segunda, que a excepciona, consoante a qual os institutos, conceitos e formas de direito privado que tenham sido utilizados por lei hierarquicamente superior para a definição da competência tributária, não podem ser modificados pela lei tributária.*

*Em termos ainda mais claros, a lei geral informa que prevalece o império do direito privado (civil ou comercial) quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito, sem prejuízo do direito tributário modificar lhes os efeitos fiscais. Tal regra visa preservar a competência tributária. Definições e limites dessa competência, estatuídos á luz do direito privado, serão os deste, nem mais, nem menos.*

*Tal entendimento impõe-se independente dessa disposição legal, diante da hierarquia normativa, porquanto as regras matrizes de incidência tributária estão contempladas na Constituição.*

*Dessa forma, a Lei Maior que emprega com frequência conceitos do direito privado, na regra matriz de incidência (bens móveis, imóveis, propriedade, patrimônio, renda, serviço, etc.), ao fazê-lo já define o campo de atuação da lei tributária. Esses conceitos são utilizados com a significação própria do direito privado.*

*Justamente por isso, defenderam os autuantes que, em última instância, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma, que delimitou em enumeração taxativa os gastos que podem ser computados no custo das mercadorias produzidas, para efeito da formação da base de cálculo nas transferências interestaduais, deve ser direcionado para o Direito Privado.*

*Assim, foram buscar no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu ou fixou os elementos de custo de*

*produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles.*

*A partir das normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) e de outros institutos de Direito Privado, e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, citado no presente PAF, que acolho como prova técnica, os autuantes trouxeram as seguintes informações, abaixo transcritas:*

**“São três os elementos básicos do Custo industrial:**

*Materiais;*

*Mão-de-obra;*

*Custos indiretos de fabricação.*

**Materiais:** *Os materiais utilizados na fabricação podem ser classificados em:*

**Matérias-primas:** *são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha.*

**Materiais secundários:** *são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.*

**Materiais de embalagens:** *são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos.*

*Você poderá encontrar, ainda, outras nomenclaturas a respeito dos materiais, como: materiais auxiliares, materiais acessórios, materiais complementares, materiais de acabamento etc. Dependendo do interesse da empresa, essas subdivisões poderão ser utilizadas. Para efeito didático, consideraremos todos esses materiais como materiais secundários.*

**Mão-de-obra:** *Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc.*

**Custos Indiretos de Fabricação:** *Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.” [...]*

*Corroborando este mesmo entendimento, destacam os autuantes, trechos do livro “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, dos Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIECAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que:*

- Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);*
- Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;*
- Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc.”*  
*(Ob. cit. 6ª ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126).*

*É importante destacar que o legislador ao eleger e listar os elementos de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA que devem compor a base de cálculo nessas operações fez a inclusão da MÃO-DE-OBRA e essa rubrica não tem nenhuma correlação com operações de mercadorias para efeito de creditamento do ICMS.*

*Com relação ao princípio da não cumulatividade, citado pela defesa, sabe-se que o ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (artigo 155, § 2º, I, da CF /88).*

*Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, “c”).*

*Coube então à Lei Complementar nº 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.*

*Portanto, o princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma “imposto contra imposto”. Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.*

*Vale salientar, contudo, que a Constituição não autoriza seja o ICMS onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores: isso é o que se conhece como repercussão fiscal. Assim, o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final, que é contribuinte de fato do tributo.*

*No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar nº 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS-BA). Desse modo verifica-se que os créditos escriturados, e objeto do presente estorno, não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS.*

*A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).*

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*...*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.*

*Assim sendo, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).*

*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;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

*Assim, a Lei Complementar a seu turno, veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS.*

*Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar. Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de*

*possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.*

*No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem como também para o estabelecimento de destino.*

*A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.*

*É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é a operação final, suportada pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior e aqui, sim, diante do princípio não cumulatividade do imposto. Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.*

*Isto não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro” (art. 151, I). Como consequência lógica, vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88).*

*Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento, além da mão-de-obra), objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.*

*A CF 88, ao prever o ICMS, tributo de competência estadual, estabeleceu, em seu art. 155, § 2º, inc. XII, alínea c, que a lei complementar disciplinaria o regime de compensação do imposto. Isto, justo, é o que tem lugar no inc. II do § 4º do art. 13 da LC 87/96, em relação às operações interestaduais. Tais dispositivos cuidam da imperiosa necessidade de estabelecer a harmonia e o equilíbrio entre as unidades federativas, que também legislam sobre o gravame em tela, evitando, justamente, em contrário do que argumenta o potencial risco de conflitos para situações como ocorre na presente autuação.*

*Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação, no caso em concreto, o Estado da Bahia, ser obrigado a admitir, como crédito, o possível prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.*

*Por derradeiro, sobre o pedido para afastamento ou redução da multa aplicada, nos termos do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/1996, não o acato. Trata-se de matéria que não pode ser apreciada na instância administrativa, visto que o julgador do contencioso fiscal não pode declarar a inconstitucionalidade de norma vigente no ordenamento jurídico, conforme disposições do art. 167, inc. I, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Em desejando, o autuado poderá submeter tal pretensão aos órgãos competentes do Poder Judiciário através do manejo das ações próprias.*

*Observe, entretanto, conforme se encontra indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 04), que se forem atendidas as condições estabelecidas no art. 45 e 45-B da lei de regência do ICMS, a multa por descumprimento de obrigação principal poderá sofrer redução entre 70% a 25%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe foi imputada, pode haver redução significativa do ônus da multa aplicada, menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração. A lei de regência do imposto na Bahia estabelece mecanismos de aplicação automática que implicam em reduções dos valores nominais das penalidades.*

*Igualmente não percebo qualquer efeito na multa aplicada no descumprimento da obrigação principal, em face à Instrução Normativa nº 52/2013, conforme consignou os Auditores Fiscais, que apenas esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e o crédito fiscal admitido no estabelecimento baiano da mesma empresa, destinatário da mercadoria,*

*Inicialmente porque a Instrução Normativa não tem a pretensão (e nem poderia) de modificar a eficácia da Lei Complementar, repercutindo em tempos passados. Entendo que o inciso I do art. 106, CTN está se referindo exclusivamente às interpretações autênticas, aquelas emanadas do próprio poder legislativo. Lei, em sentido estrito.*

*A Instrução Normativa pode ser definida como um ato puramente administrativo, que complementa outra norma administrativa. Apenas isso. Não mais. Não tem força para dizer diversamente das Leis ou decretos, pois com tais normas deve guardar consonância.*

*Não há, portanto, qualquer espaço para “excluir a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”, conforme o comando do CTN, porque não trouxe a IN 52/2013 qualquer inovação, interpretação, que atraísse a retroação para deixar de punir aqueles que supostamente tenham cometido alguma infração que, anteriormente, não estava devidamente esclarecida como tal.*

*Por fim, após tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão de obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Procedimento que resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando crédito fiscal maior que o previsto na norma geral do ICMS. Portanto, foi correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos depreciação, energia elétrica, outros custos e outras despesas, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, no valor consignado na inicial dos autos, R\$396.096,04.*

*Diante de toda exposição o Auto de Infração é PROCEDENTE.*

*É como voto.*

Diante da decisão acima exarada, o sujeito passivo tomou conhecimento da mesma. Inconformado com a decisão de primo grau, interpôs Recurso Voluntário, acostado às fls. 265 a 292.

Inicialmente, o recorrente traz as razões para anulação do Auto de Infração, salientando o entendimento do “*agente fiscal*”, de que as supostas nulidades e indícios de que trata o referido Auto de Infração tenha sido lavrado de forma incorreta seria irrelevante, haja vista que os autuantes atuaram em conformidade com a disposição artigo 39 do RPAF/99.

Questionou que caberia à Autoridade Fiscal informar quais itens e o motivo deles não se enquadrarem na legislação. Bem como, o motivo de a legislação do Estado de São Paulo (Estado de Origem) ter sido afastada unilateralmente.

Indagou que o Auto de Infração pecou ao não especificar minuciosamente cada um dos itens em que se tenha entendido ter ocorrido infração ou má interpretação da legislação. Para que dessa forma, a descrição da infração não fosse aquela que apenas repete o dispositivo, legal e abstrato, previsto na legislação do Estado da Bahia, uma descrição genérica dos fatos.

O recorrente, em seguida, relatou que o Estado da Bahia se mostrou contrário à conduta legislativa do Estado de São Paulo, de modo que não há conduta alguma, por parte da ora Recorrente, que tenha infringido as regras do Estado da Bahia, mas sim um conflito de normas (aparente ou não) entre ambos Entes Federados.

Também argumentou, com base no entendimento doutrinário de JAMES MARINS, a necessidade da autoridade de descrever com detalhes a fundamentação administrativa e não apenas baseá-la no argumento de autoridade e nas disposições abstratas da lei e do regulamento. Trazendo na íntegra a doutrina do susomencionado jurista

*“(…) e. Princípio da fundamentação. Se todo o procedimento fiscal está submetido ao princípio da fundamentação isto significa que todos os atos e decisões que compõem seu iter devem estar estribados em expressa fundamentação legal e fática, sob pena de invalidade.*

*O art. 2º, inc. VII da Lei 9.784/99 (LGPAF) tornou obrigatória a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão administrativa, em expressa adoção do princípio da fundamentação dos atos e decisões administrativas.*

*Fundamentar o ato ou a decisão administrativa significa declarar expressamente a norma legal e o acontecimento fático que autoriza a prática do ato ou a prolação da decisão.*

*O primado da fundamentação está relacionado com o princípio do formalismo moderado, pois embora deva ser reduzida a formalidade do ato da decisão administrativa deve obedecer a critérios lógicos e assegurar o mínimo de formalismo necessário para que se conheça suficientemente seus supedâneos legais e fáticos; a fundamentação obrigatória está também relacionada com o princípio da motivação, que é princípio constitucional geral da administração pública, com a diferença que no campo procedimental e processual não haverá espaço para registros fáticos de conveniência e oportunidade que são próprios da atividade discricionária e não se coadunam com o caráter vinculado do procedimento e do processo administrativo”.*

Ademais, trouxe na íntegra julgados deste Conselho:

*“ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA SE DETERMINAR A INFRAÇÃO. É Nulo o procedimento fiscal que não indique de forma clara a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos e tipificação da multa correlata com a infração cometida. Há insegurança na determinação da infração, bem como cerceamento do direito de defesa. Acatadas as preliminares de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.*

Reproduziu o voto do D. Relator, FÁBIO DE ANDRADE MOURA, no qual comunicou que constitui cerceamento de defesa a falta de correta descrição dos fatos, e, por via de consequência, a correta capitulação da suposta infração, tem o condão de fulminar a autuação realizada de forma equivocada.

O recorrente também cita, no mesmo sentido, o entendimento pacificado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal desta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, nos autos do Auto de Infração nº 124157.0847/10-4, em flagrante cerceamento de defesa.

Argumentou que a Autoridade Fiscal não trouxe a especificação dos incisos de cada um dos artigos elencados, os quais acusou a recorrente de ter-lhes infringido. Desse modo, a recorrente, não pode apresentar a defesa de maneira completa e satisfatória.

Além disso, destacou-se a necessidade de aplicação do princípio da não cumulatividade para o caso em questão. Dessa forma, a recorrente embasou-se na LC nº 87/96 em seu artigo 13, §4º, inciso II, que define como base de cálculo do ICMS, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Nesse sentido, alegou que a recorrida determinou o que configuraria e o que não configuraria custo de produção, sendo que a legislação complementar federal e o Decreto nº 6.284/97, não dizem quais são esses elementos considerados dentro do conceito de custo de produção.

A recorrente explanou que o conceito de “custo de produção” foi retirado do Direito Privado, atrelado, como visto, à contabilidade, bem como considerando que, pela norma tributária (art. 110), não é possível que haja a distorção dos conceitos de Direito Privado pelos entes tributantes. Desse modo, justifica que a melhor interpretação seria a análise do caso concreto e a partir dele avaliar os gastos despendidos com a produção da mercadoria, como, além de obviamente a própria matéria-prima, manutenção e energia.

Destacou que foi violado o princípio da não-cumulatividade, ao se impedir o creditamento de valores que efetivamente fazem parte da cadeia produtiva e afetam diretamente o preço final do produto. Haja vista que ICMS é imposto de caráter não-cumulativo, vide o art. 155, § 2º, I da CF/88, todavia, os Estados da Federação vieram a estabelecer restrições indevidas ao direito de crédito dos contribuintes, não previstas na norma constitucional, que acabaram por tornar cumulativo o imposto.

Ressalvou-se que as únicas restrições à regra da não-cumulatividade quanto ao ICMS, são aquelas constantes do art. 155, § 2º, inc. II, alínea “a”/CF, ou seja, as hipóteses de isenção e de não incidência, cuja ocorrência acarreta a anulação do crédito (consequência disposta na alínea “b”). E o caso dos autos não trata de nenhuma dessas hipóteses, mas da regular situação de imposto cobrado (efetivamente pago) na operação anterior.

Afirmou que a destinação e a natureza das mercadorias são fatores irrelevantes para caracterização do direito ao creditamento do ICMS, já que, o ICMS é um imposto incidente sobre



operações e não sobre mercadorias (CF/88, art. 155, § 2º, I) e em nenhum momento, a Constituição Federal vincula a estrutura de abatimento a uma mesma mercadoria ou produto industrializado. Para embasar esse argumento se respaldou nas citações doutrinárias de GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO além de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO e HERON ARZUA. Além do art. 150 da CF, fundamentou o princípio constitucional da não-cumulatividade, através dos art. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

A recorrente procedeu à apuração da sua base de cálculo de ICMS, para fins de creditamento do valor correspondente ao custo da produção de suas mercadorias, nos exatos termos do quanto obrigatoriamente imposto pelo Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT nº 5, de 15/06/2005, expedida dentro do conceito de legislação tributária (CTN, artigos 96 e 100, inciso I).

Desse modo, observou-se que não há qualquer óbice para a apuração da base de cálculo do ICMS, ao se considerar que o art. 13, § 4º, II, Lei Complementar nº 87/96 não deverá ser interpretada de forma taxativa, devendo ser considerada de forma mais abrangente, como se deu no presente caso.

A recorrente ressaltou que o gasto seria o mesmo para interpretação contábil do Estado de São Paulo ou a interpretação contábil do Estado da Bahia, dentro da interpretação literal e jurídica que cada um faz do artigo 13, da Lei Complementar 87/96. Há diferença para os sujeitos ativos das relações tributárias, sendo assim, caberia, por exemplo, ao Estado da Bahia promover ação cível originária de cobrança em face do Estado de São Paulo, perante o E. Supremo Tribunal Federal.

Também argumentou que o art. 110 do CTN limita o alcance das leis tributárias quando essas pretendam explorar e invadir definições, conteúdos e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Desse modo, verificou-se que a interpretação literal do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, ao caso em questão, não se coaduna com a regra do art. 111 e incisos do CTN que estabelece as situações em que a legislação tributária será interpretada literalmente.

Outrossim, constatou-se que a Lei Complementar nº 87/96 tem, nitidamente, natureza exemplificativa e não taxativa. Na mesma linha deve-se observar que o paradigma para o julgamento proferido pelo C. Superior Tribunal de Justiça, mencionado pela Autuação fiscal, o qual dirimiu questão diferente da tratada no presente caso. No julgado, o contribuinte autuado teria lançado mão do inciso I, do § 4º, do artigo 13, da Lei Complementar nº 87/96, enquanto que a autuação lhe impôs a aplicação do inciso II, próprio para o estabelecimento fabril, veja-se trecho da ementa do Acórdão genericamente mencionado na fundamentação da autuação e não afastado pelo v. Acórdão recorrido, transcrito da íntegra, a seguir:

*“Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. “ (Resp. 1.109.298 – RS – Min. Castro Meira – 2ª turma - Dj 25/05/2011)*

A Recorrente justificou ainda que lançou mão corretamente do inciso II, do § 4º, do artigo 13, da LC 87/96, havendo apenas uma suposta divergência do conceito de custo de produção.

A Autuação fiscal, corroborada pelo v. Acórdão recorrido, por outro lado, manteve o incorreto posicionamento de que os custos que integram a produção são os constantes, necessariamente, no inciso II, do § 4º, do artigo 13, da LC 87/96, o que, como apontado, não se coaduna com o princípio da não-cumulatividade do ICMS, que possibilita o creditamento do valor total da transferência, incluídos os custos de produção da mercadoria.

Portanto, ocorreu incorreta interpretação em relação aos custos que integram a produção, os quais são os constantes, necessariamente, no inciso II, do § 4º, do artigo 13, da LC 87/96, o que, como apontado, não se coaduna com o princípio da não-cumulatividade do ICMS, que possibilita o creditamento do valor total da transferência, incluídos os custos de produção da mercadoria. Desse modo, resultou-se inclusive em ações contraditória para com a Recorrente, que restou novamente autuada pelo fisco baiano por interpretação diametralmente oposta da Administração

Estadual quando da saída das mercadorias deste estado para outros estados da Federação. Trazendo na íntegra a fundamentação no auto de infração nº 281082.0022/12-7:

*“Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas decorrente das transferências interestaduais por utilização de base de cálculo inferior ao custo de produção, conforme demonstrativo Anexo IV, denominado Resumo de Transferência Abaixo do custo, IV A – Transferência Abaixo do Custo e Relatórios de Custos pelo preço médio, entregues ao contribuinte em meio magnético devidamente criptografado. Valor R\$ 64.696,93. Multa de 60%.”*

Em segundo lugar, a recorrente trouxe reiteraões a respeito da multa moratória. Argumentou que o próprio corpo do presente processo administrativo reconheceu que agiu nos termos estabelecidos na legislação do Estado de São Paulo, não havendo, portanto, qualquer razão para se entender necessária a incidência de multa nos termos cobrados, conforme o quanto constante da própria legislação baiana, que, em seu § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/1996, nos seguintes termos, transcritos da íntegra:

*“Art. 42 - Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*§ 7º - As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto”.*

Declarou a violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, devido a multa aplicada, pedindo sua exclusão, bem como, “*se necessário*” a conversão do presente processo administrativo em diligência, nos termos aqui transcritos: “*requer seja determinada, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência*”.

Ao final, requereu ainda “*que todas as intimações sejam exclusivamente realizadas em nome dos advogados **José Manoel de Arruda Alvim Netto**, advogado inscrito na OAB/SP nº 12.363; e **Eduardo Pellegrini de Arruda Alvim**, advogado inscrito na OAB/SP nº 118.685 --- fls. 431 e 436 dos autos ---, ambos com endereço na Rua Atlântica, nº 516, Jardim América, São Paulo – CEP 01440-902, e, endereço eletrônico em publicacoes@arrudaalvim.com.br, sob pena de nulidade*”.

Em seguida, o presente processo administrativo legal foi encaminhado para esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF para julgamento. Isto posto, passo a apreciar o Recurso Voluntário interposto para exarar o seguinte voto, com base nas alegações recursais, nos documentos e na legislação aplicável.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b” do Decreto nº 7.269/99 - RPAF/99, visando preliminarmente a Nulidade do Auto de Infração em epígrafe, com uma única infração, para requerer a manutenção dos créditos efetivados ou, subsidiariamente, afastar a multa ou sua adequação em atenção ao princípio da proporcionalidade. Requer ainda que, se necessário, converta-se “*o julgamento em diligência*”.

Compulsando os autos, verifico que a infração aqui em foco tem origem na glosa de crédito fiscal de ICMS destacado em notas fiscais que abarcaram operações de transferência de insumos ou materiais, realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular, do Estado de São Paulo para o Estado da Bahia, cuja base de cálculo a fiscalização verificou ser superior à soma do custo com matérias primas, materiais secundários de embalagens e mão de obra.

Tal conclusão foi proveniente da análise dos relatórios de custos fornecidos no curso do procedimento fiscalizatório. Aduz a empresa recorrente que a infração tida como cometida não foi especificada de forma clara e precisa, de modo a garantir-lhe o exercício do direito a ampla defesa e ao contraditório. Trouxe posições de juristas e decisões deste e. CONSEF para buscar fundamentar a pretendida anulação do Auto de Infração, conforme já citadas no relatório acima

consignado.

Preliminarmente, cumpre-me analisar as arguições de nulidade suscitadas na peça recursal. Dos fatos e argumentos trazidos aos autos, entendo não assistir razão ao recorrente, haja vista que, à luz do art. 18 do RPAF/99, não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade. No caso em tela, verifico que a partir da descrição dos fatos e dos demonstrativos que instruíram o Auto de Infração, a empresa autuada, ora recorrente, pôde compreender perfeitamente a acusação que lhe foi imputada, tendo apresentado a sua defesa, inclusive de forma exaustiva, se contrapondo a todos os aspectos de direito e de fato que entendeu serem indevidos com base na legislação apresentada.

Isto posto, não vislumbro qualquer vício ou falta de elementos que pudessem gerar insegurança a infração e ao infrator, este polo passivo legítimo da lide. Ademais, a autuação foi feita por autoridade competente, bem como as decisões de primo grau se deram de forma fundamentada.

Se tais decisões foram corretas ou não, não é motivo para se arguir nulidade, mas de se analisar-se seu mérito para decidir pela procedência ou não da autuação. Portanto, não ocorreu quaisquer destas hipóteses que pudessem respaldar a pretendida NULIDADE. A empresa pode exercer, como o fez, seu pleno direito de defesa e do exercício do contraditório.

Por oportuno, em relação ao pedido de diligência trazido na peça recursal, entendo não haver razão para tal, haja vista que todos os fatos e documentos foram apreciados com acuidade em primeira instância e, agora, por este Colendo Colegiado.

Com relação ao pedido formulado na peça recursal, de que todo endereçamento de intimações para empresa autuada seja feito, exclusivamente, para os advogados e endereços consignados pelo recorrente, “**sob pena de nulidade**”. Tal pleito de eventual nulidade não encontra amparo legal, inclusive não existe previsão no próprio RPAF/99 para tal.

Ultrapassada esta questão da preliminar de nulidade arguida, passo a apreciar o mérito. Da análise do teor da infração 01, constato, tratar-se de transferência interestadual de insumos ou materiais, realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular. Já é sabido deste egrégio Conselho de Fazenda Estadual, meu entendimento da matéria que deu origem a autuação, inclusive constante em inúmeros votos de minha lavra exarados nesta e. 2ª CJP, dos quais emanam o entendimento reiterado de que não cabe subsistir a infração, objeto da peça recursal, ainda que sob outro fundamento.

É mister destacar que não há qualquer controvérsia quanto a realidade fática das operações, objeto dos fatos geradores do crédito tributário do lançamento de ofício, ou seja, trata-se apenas de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, nas quais houve apenas circulação física de mercadorias e não operações mercantis. Portanto, não há que se falar em fato gerador de ICMS e, conseqüentemente, de imposto a pagar ou de qualquer tipo de crédito tributário em favor do Fisco Estadual.

É de notória sabença a existência da vasta e consistente doutrina, com pareceres de inúmeros e renomados juristas, bem como através de diversos Acórdãos prolatados por Tribunais de Justiça Estaduais, inclusive pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que entendem não existir fato gerador do ICMS em operações entre estabelecimentos de mesmo titular. Neste espeque, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) editou a sua Súmula nº 166, na qual percebe não existir fato gerador de ICMS sempre quando houver mera transferência física de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário, pois, segundo sua melhor inteligência, não ocorre o ato jurídico de aquisição da mercadoria, ou melhor, não há a mudança de titularidade que corresponda à circulação jurídica do bem.

Constata-se, com clareza solar, que, no caso em tela, também não pode haver a cobrança do ICMS a qualquer título, haja vista que a existência do tributo inexoravelmente se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsume quando da ocorrência, apenas e tão-somente, da

circulação física do bem.

Com efeito, é cediço que a atividade tributária do Estado se condiciona, por força da capacidade contributiva, a gravar situações que revelem riqueza, ou seja, dirige-se apenas aos signos presuntivos de riqueza.

Nesse sentido, o ICMS só pode incidir quando haja transferência de titularidade, revelando o signo presuntivo de riqueza. Em síntese, o indicativo de circulação da mercadoria que enseja a cobrança de ICMS não pode ser a mera circulação física, mas sim a circulação econômica, a qual pressupõe uma circulação jurídica, refletindo assim a capacidade contributiva do adquirente.

A circulação jurídica de mercadoria decorre de operações que envolvam a inequívoca translação da propriedade da mercadoria, o que não ocorre se há mera circulação de um estabelecimento para outro da mesma sociedade empresarial. Portanto, outros votos da minha lavra e de outros nobres Conselheiros deste e. CONSEF, alinham-se a esta vertente jurídica, que encontra eco no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciado na Súmula nº 166, segundo a qual o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não se constitui fato gerador do ICMS.

De acordo com o teor da Súmula 166, mais abaixo transcrita, fica patente que apenas com a mudança de titularidade pode-se conceber a circulação para efeitos jurídicos capaz de ensejar o fato gerador do ICMS. Tal entendimento ainda se mantém firme nos julgados mais recentes, mesmo após a edição da Lei Kandir.

Nesse sentido, derredor da matéria que envolve a exigência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, merece destaque o posicionamento dos Tribunais Superiores e do próprio Tribunal de Justiça da Bahia, para o qual trago à colação trecho de voto da minha lavra, como segue transcrito:

(...)

*A Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça expressa textualmente que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.*

*Impende registrar que a referida Súmula 166 tem essência na interpretação literal do art. 1º do Decreto Lei nº 406/1968, que, dentre as definições das hipóteses de incidência do ICM, previa “a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”, derivado do fato de que várias administrações tributárias estaduais lançavam o imposto sobre situações que não representavam transações comerciais, mas, tão somente, deslocamentos de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.*

*O fato é que o imposto não incide, nem poderia incidir, sobre “mercadorias” mas sim sobre operações de caráter oneroso, aí entendido que tais operações são resultado da transferência de titularidade de bens classificados como mercadorias, não podendo incidir imposto sobre operações de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, exatamente porque não há imposição de ônus na operação.*

*A circulação a que alude o nomen juris do imposto, tal como escrito na CF/88: “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”, consiste na transferência de propriedade ou na tradição da mercadoria. Assim sendo, não é a saída física de um determinado local que indica a finalização da operação de compra e venda mercantil, já que, independentemente dessa saída da mercadoria do estabelecimento, pode-se observar a ocorrência do fato gerador do ICMS.*

*Convém trazer à baila a jurisprudência, pois, tal entendimento tem fatura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:*

- I. (...) Dispõe a Súmula nº 166 desta Corte que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. O acórdão recorrido está em harmonia com a orientação firmada na jurisprudência deste Tribunal, valendo destacar o trecho em que se evidencia que “a saída de energia elétrica do estabelecimento produtor (usina de São Simão) para o distribuidor (Cemig) não configura operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, pois se trata de simples deslocamento físico de mercadoria, não ocorrendo, de consequência, operação mercantil”. Tem-se que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não é hipótese de incidência do ICMS, cujo fato gerador pressupõe a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro [...]. II. A configuração da*

*hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria [ ... ], fato que, segundo o suporte fático delineado no acórdão recorrido, não ocorre no caso concreto [ ... ]. (Ag Rg no REsp 933890/ GO. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 3.9.2007)*

2. (...) A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos [...]. 4. Incasu, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJ 26.4.2007)
3. (...) O fato impositivo do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (Ag Rg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 26.10.2006)
4. (...) O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...] (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2ª Turma. DJ 26.10.1992)
5. (...) O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)
6. (...) O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)

Muito recentemente, derredor da matéria em apreço, o Tribunal de Justiça da Bahia, nos autos da Apelação nº 0323677-51.2012.8.05.001, na mesma trilha e com os mesmos fundamentos emprestados às decisões do Superior Tribunal de Justiça e às decisões já proferidas por este Conselheiro julgador, à unanimidade, assim decidiu:

**EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166 DO STJ.**

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. 2. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ). 3. Recurso conhecido e, no mérito, desprovido.

Já o Supremo Tribunal Federal, também tem inúmeras decisões, por unanimidade, sobre a matéria, nos termos abaixo transcritos:

**AG. REG. 756.636 RIO GRANDE DO SUL**  
**RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI**

**EMENTA**

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Alegada ofensa ao art. 97 da CF/88. Inovação recursal. Prequestionamento implícito. Inadmissibilidade. Tributário. ICMS. Deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Inexistência de fato gerador.

1. Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos.
2. O Supremo Tribunal Federal entende ser insubsistente a tese do chamado Pquestionamento implícito.
3. A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas. Precedentes.
4. Agravo regimental não provido.

**AG. REG. 765.486 SANTA CATARINA**  
**RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BEM ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AGREGAÇÃO DE VALOR À MERCADORIA OU SUA TRANSFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE**

**TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

*I – A mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou sua transformação.*

*II – Agravo regimental a que se nega provimento.*

Assim sendo, com base nos documentos analisados e na fundamentação legal trazida à baila no teor do voto aqui exarado, fica explicitado meu claro entendimento de que não cabe a manutenção do Auto de Infração em lide, uma vez que restou demonstrado não se tratar de qualquer operação mercantil onerosa, mas, repiso, de uma simples circulação física no sentido técnico jurídico, afastando assim a exigência fiscal guerreada. Enfim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, no sentido de julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração, em epígrafe.

**VOTO VENCEDOR**

Peço vênia para divergir do nobre Relator quanto ao mérito da autuação.

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o Auto de Infração registra a acusação fiscal de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada na unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Conforme bem destacado pelos Autuantes, de forma exaustiva e detalhada, a autuação foi baseada em mandamento insculpido em Lei Complementar, que nos termos da Carta Magna é o instrumento adequado para definição da matéria em lide, sendo que a construção lógica da questão foi feita buscando amparo na doutrina contábil, jurisprudência do STJ, ato normativo estadual e pronunciamento do CPC, bem como em julgado recente do STF. O mandamento é o Art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, transcrito a seguir:

*“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:*

*...  
II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;”*

Constato que o litígio, no presente PAF, decorre do entendimento do Autuado, divergente da fiscalização, acerca da interpretação da norma transcrita retro, balizadora da autuação, relativamente à base de cálculo.

A Lei Complementar nº 87/96 é taxativa quanto aos elementos de custo que devem ser levados em consideração para a definição da base de cálculo nas operações interestaduais, incluindo elementos não tributados pelo ICMS, como a mão-de-obra, e excluindo outros normalmente tributados como os produtos intermediários.

Tal mandamento decorre da manutenção do pacto federativo, de forma a evitar um benefício de tributação a uma unidade da Federação em detrimento de outras unidades, mantendo a neutralidade do imposto.

Observo que o trabalho realizado pela fiscalização foi fundamentado na legislação vigente, dentro dos preceitos definidos em lei complementar e que os Autuantes discorreram de forma detalhada sobre todos os aspectos que nortearam a ação fiscal.

Quanto à aplicação da Súmula nº 166 do STJ, ressalto que a PGE, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que “não incide ICMS

nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”, sendo que este entendimento “não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula nº 166 do STJ e a decisão lançada no REsp nº 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do Art. 13, §4º, da LC nº 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do REsp nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no Art. 13, § 4º, da LC nº 87/96. Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.”

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0040/17-6**, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$396.069,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, Paulo Shinyashiki Filho e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de novembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS