

PROCESSO - A. I. N° 206891.0071/17-9  
RECORRENTE - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0056-02/18  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/11/2019

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0344-12/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, I, LC n° 87/96, e art. 17, § 8º, I, Lei n° 7.014/96. A Instrução Normativa n° 52/2013 esclarece a interpretação do valor correspondente à entrada mais recente. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis - PIS, COFINS e ICMS) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria, não devem ser inclusos na base de cálculo das transferências. No presente caso, a tributação monofásica do PIS/COFINS aduzida pelo impugnante foi considerada pelos autuantes, descabendo a alegação defensiva de não observância no levantamento. Não acatadas as nulidades arguidas. Indeferido o pedido de diligência para realização de revisão fiscal pela Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF. Constatata-se que no período do lançamento dos meses de 01 a 09/2013, inexistia ainda a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa n° 52/2013, na data de 18/10/2013, não havendo justificativa para aplicação da multa, que tem caráter punitivo. Coaduna-se com o posicionamento da PGE/PROFIS, com a exclusão da multa indicada no Auto de Infração no referido período. Infração parcialmente subsistente, sendo que os períodos de janeiro a setembro/2013, sem incidência da multa de acordo com o art. 100, parágrafo único do CTN e, outubro a dezembro/2013, com incidência da multa indicada no PAF. Não acolhidas às nulidades suscitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2<sup>a</sup> JJF N° 0056-02/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 30/09/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.159.676,71, em razão de uma única infração a seguir.

*Infração 01 – 01.02.23 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 12/04/2018 (fls. 112 a 123) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**VOTO**

*Trata de auto de infração lavrado para exigir crédito tributário, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.*

*Na peça defensiva, o patrono do autuado arguiu como preliminar de nulidade, ausência no auto de infração de indicação de forma clara dos fatos que originaram o lançamento, pois na descrição do fato supostamente infringido, ao descrever o motivo da autuação, os autuantes deixaram a descrição da suposta infração confusa, inexistindo clareza na mesma, ofendendo o contraditório e a ampla defesa do contribuinte. Ou seja, que a ação fiscal ora atacada carece de elementos indispensáveis para se determinar com segurança a infração.*

*Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constato não assistir razão na referida preliminar, visto que, consta em complemento na descrição do fato a informação de que o trabalho fiscal se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, nas operações de entradas por transferência interestadual, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo do Auto de Infração.*

*Além disso, às fls. 14 a 28, consta um documento intitulado de “Explicação Detalhada sobre os Fundamentos do Trabalho”, ou seja, que o objetivo desse trabalho foi identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação.*

*Ademais, se encontram nos autos a prova da imputação representada pelos demonstrativos impressos fls. 09 a 13, entregues ao autuado, inclusive de uma mídia digital (CD) à fl. 08 contendo contém todos os demonstrativos, que foi devidamente entregue ao autuado, consoante comprova o Recibo de Arquivos de Arquivos Eletrônicos à fl. 07.*

*Portanto, não acolho a referida preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico.*

*No tocante ao método utilizado pela fiscalização, saliento que o trabalho realizado pelos Auditores tem total amparo na legislação do ICMS, bem como foi lastreado na Instrução Normativa nº 52/2013, norma de caráter meramente interpretativo, retroagindo para atingir fatos geradores pretéritos, em consonância com o art. 106, I do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).*

*Saliento que a referida norma é também meramente PROCEDIMENTAL, pois institui novos critérios de apuração e, desta maneira, de acordo com o art. 144, §1º do CTN, também retroage para alcançar fatos geradores anteriores.*

*Ressalto que a matéria objeto do presente lançamento já foi debatida no âmbito deste Órgão Julgador, existindo o entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas operações de transferência interestadual oriundas dos estabelecimentos comerciais e atacadistas. Neste caso, entendo que não houve alteração no posicionamento da fiscalização e do CONSEF sobre a matéria em comento, não houve aplicação do princípio da irretroatividade, haja vista que antes da edição da referida Instrução Normativa já existia tal posicionamento, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0408-13/13.*

*Desse modo, não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada, sendo o imposto e sua base de cálculo apurado consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.*

*Com base no acima alinhado, rejeito a preliminar argüida na defesa fiscal por não se enquadrar o pedido do contribuinte em nenhum dos incisos do artigo 18, do RPAF/99.*

*Quanto ao pedido de realização de revisão fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito da Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF considero os elementos constantes nos autos suficientes para a formação do meu convencimento sobre a decisão da lide, razão pela qual, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro o pedido.*

No mérito, cabe registrar que de acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

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.

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. O levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Saliente que a autuação foi efetuada com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativos às fls. 08a13doPAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, daLC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso Ida Lei nº. 7.014/96:

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

(...)

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

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

A questão a ser decidida consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação. Se o PIS e o COFINS integram esse valor.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o PIS, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo-se que a receita está relacionada ao faturamento da empresa, seja decorrente da venda de bens ou de prestação de serviços.

O PIS e a COFINS são tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.

Na informação fiscal, os autuantes informaram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Não resta dúvida que o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Ressalto, que a Instrução Normativa nº 52/2013, citada pelos autuantes e pelo defendente, estabelece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria. Na referida Instrução Normativa consta a orientação de que “na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento”, o que confirma o acerto da autuação. Como as

*Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.*

*Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Saliente que durante o procedimento fiscal a atividade principal foi a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatado cometimento de infração à legislação tributária efetuando-se o lançamento do imposto mediante a lavratura do Auto de Infração, instaurando-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando o autuado apresenta defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário.*

*Ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o consequente ônus financeiro. Observo que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido.*

*Quanto a alegação de ilegalidade do lançamento com base na orientação de IN 52/2013, cabe consignar que o E. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJ/BA) confirma o acerto dos fundamentos esposados pelos Autuantes, consoante decisão proferida pelo TJ/BA, em sede da Apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001.*

*No tocante à multa indicada no Auto de Infração, saliento que a penalidade aplicada é legalmente prevista para a irregularidade apurada, estando conforme o previsto no art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei 7.014/96.*

*Quanto aos limites constitucionais da referida multa tributária, deixando a entender que seria desproporcional, tal alegação não merece acolhida, tendo em vista que a mesma se coaduna com a infração apontada na autuação e está prevista no dispositivo acima indicado, não possuindo este órgão julgador competência para reduzir ou cancelar a mesma, nem para expurgar os juros cumulativos.*

*Por outro lado, analisando-se a questão sobre o prisma de confiscatoriedade da multa, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso VII, alínea "a" da Lei 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.*

*Sobre a juntada posterior de documentos requerida na peça defensiva, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que conforme artigo 123, § 5º, do RPAF/99, in verbis: § 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportunamente, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

*No que concerne ao pedido para que todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos Patronos do Autuado constante no rodapé de sua impugnação, sob pena de nulidade, inexiste óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.*

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 133/140, verso, mediante o qual aduz as seguintes razões:

Inicialmente, faz uma síntese dos fatos, e aduz que a presente autuação não merece acolhida, devendo ser extinta antes do julgamento do mérito, em vista de diversas irregularidades no momento de lavratura do presente auto de infração, que ocasionam o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte e, consequentemente a nulidade da autuação como um todo, de acordo com o quanto previsto no artigo 18, inciso IV do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Alega que a falta de indicação de forma clara dos fatos que originaram o lançamento impede o exercício da ampla defesa constitucionalmente previsto no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988.

Assim, sustenta que diante da ausência de clareza, no que tange a descrição da suposta infração, viu-se prejudicado para elaborar defesa, tendo em vista o auto de infração ter sido lavrado de forma incoerente.

Chama a atenção não só para a descrição do fato supostamente infringido, mas também para autuação como um todo, pois, ao descrever o motivo da autuação, os autuantes deixaram a descrição da suposta infração confusa, inexistindo clareza na mesma, ofendendo o contraditório e a ampla defesa do contribuinte, o que enseja a nulidade de todo procedimento fiscal, por não atender a regra prevista no artigo 2º do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Nesse sentido cita a jurisprudência do Conselho de Fazenda deste Estado da Bahia, representada pelo Acórdão nº0316-04/09.

Pontua que a ação fiscal ora atacada carece de elementos indispensáveis para se determinar com segurança as infrações apontadas uma vez que o lançamento está eivado de vícios insanáveis que inquinam de nulidade a peça acusatória.

Conforme já exposto, a Recorrente é empresa tradicional no segmento de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal, tendo como objeto social, a empresa dispõe de Centros de Distribuição, localizados em certas unidades da federação, através do qual adquire de terceiros os produtos que serão objetos de comercialização, no atacado e exportação.

Através dessa sistemática, os produtos adquiridos por uma Unidade Comercial são transferidos para as referidas unidades, a exemplo do CD deste Estado da Bahia, a partir dos quais é feita a circulação propriamente dita das mercadorias.

Contesta a alegação dos autuantes de que nas operações realizadas no exercício de 2013, a empresa Impugnante estava apurando de maneira errada a base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferência de mercadoria entre estabelecimentos localizados em diferentes unidades da federação, em desacordo com o art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

E que a dita apuração errada decorria do fato de que a Impugnante estaria utilizando base de cálculo superior ao previsto em referido dispositivo, na medida em que utilizava valor divergente para a “entrada mais recente” da mercadoria no estabelecimento.

Ocorre que a Lei Complementar nº 87/96 não estabelece um conceito específico para “valor da entrada mais recente”, e que tal conceito só é possível encontrar na doutrina e jurisprudência, que a considera como sendo o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência.

Portanto, verifica-se que os autuantes interpretaram na Lei aquilo que gostaria que nela estivesse escrito, mas que dela não consta, nem expressa, nem implicitamente, quer na Lei Complementar nº 87/96, quer na legislação ordinária baiana, tendo se fundamentado na Instrução Normativa SEFAZ/Ba nº 52/2013.

Regra geral, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, que, de maneira objetiva e direta, é o preço negociado entre comprador e vendedor (LC nº 87/96, art. 13, I). No entanto, diz que, em se tratando de operação de transferência entre centros de distribuição de uma mesma empresa, não há que se falar em preço real de mercado, afinal comprador e vendedor são, essencialmente, a mesma pessoa.

Entretanto, entenderam, os autuantes, que o valor da entrada mais recente referido no inciso I, deve corresponder não ao valor total da operação mais recente, mas ao custo de aquisição contabilizado desta mercadoria ou, em outras palavras, ao valor pelo qual o bem adquirido é contabilizado na conta de estoque da unidade adquirente.

Para definir esse “custo de aquisição” a fiscalização através do conteúdo da IN nº 52/2013, concebeu a seguinte fórmula:

- a) *tomou o valor pelo qual o estabelecimento do Estado adquiriu a mercadoria em data mais recente que corresponderia ao valor da última entrada;*
- b) *desse valor, retirou o valor do ICMS e das contribuições para o PIS e a COFINS; e*
- c) *em seguida adicionou o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do estabelecimento paulista.*

Do exposto até o momento, é de se indagar onde, na lei, encontra-se disposição determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, o contribuinte deve expurgar os valores recolhidos à título de ICMS, PIS e COFINS? Argumenta que, conforme explanado, não há previsão legal que oriente o contribuinte nesse sentido.

Ademais, “custo de aquisição” não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em estados diferentes, pois o inciso II, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que o “custo da mercadoria produzida” será utilizado como base de cálculo quando a atividade do estabelecimento remetente for industrial, o que não é o caso da Recorrente.

Desse modo, a interpretação esposada pelos autuantes representa evidente tentativa de alteração de preceitos contábeis e tributários já consolidados, mostrando-se contrária ao ordenamento pátrio e gerador de insegurança jurídica, pois nenhum texto legal estabelece que, na fixação da base de cálculo, para se encontrar o valor de entrada mais recente, deva-se expurgar o valor dos chamados tributos recuperáveis, quais sejam, ICMS, o PIS e a COFINS, como consta da autuação.

É de agudeza inquestionável o entendimento de que a base de cálculo, prevista na Lei Complementar nº 87/96, é a entrada mais recente da mercadoria em estabelecimento de mesma titularidade. E que, o valor desta entrada mais recente, por lógico, contempla o valor de aquisição da mercadoria, dentro do qual estão incluídos os custos de sua produção e a tributação incidente para a espécie.

Se a intenção do legislador fosse afastar qualquer dos custos acima referidos, teria assim expressado no texto da Lei, o que não se verifica. Assim, entende que não há que se falar em afastamento dos tributos da composição da base de cálculo do imposto. Nesse sentido aponta parecer específico, de lavra de Ives Gandra Martins:

*Onde se encontra disposição determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, devam ser expurgados o PIS e a Cofins? Em lugar algum! Ademais, ‘custo de aquisição’ não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em Estados diferentes. (...)*

*Em se tratando de estabelecimento comercial (...) a base de cálculo, nos termos do art. 13, §4º da LC 87/96 é ‘a entrada mais recente’ (inc. I), expressão que se refere ao valor das operações pelo qual o estabelecimento do Estado de titularidade da Consulente comprou, em época mais recente, as mercadorias ou mercadorias da mesma espécie, transferidas ao CD da Bahia, também de sua titularidade*

Logo, a expressão “valor da entrada” não deve ser tomada como sinônimo de “valor da contabilização na entrada”, mas como sinônimo de “valor da operação de entrada”, vez que o valor da operação, é a regra geral da base de cálculo do ICMS, tendo-se apenas que, nas transferências, a base é o valor da operação mercantil anterior mais recente e o valor da operação mercantil inclui, sempre, os tributos recuperáveis.

O que propõem os autuantes, por entender que nada mais é senão a condução a um desequilíbrio das operações interestaduais, causando ao remetente um déficit, ao passo em que lhe obriga a transacionar em posição de desvantagem, realizando “vendas” em valor inferior ao valor “pago” pelo CD adquirente, afinal, o crédito a menor que os autuantes entendem imputável ao destinatário corresponde precisamente também a um débito a menor imputável ao remetente.

Igualmente insubstancial a autuação quando afirma a fiscalização que o estorno de ICMS se justifica na medida em que a base de cálculo “estaria superior à prevista no inciso I, do § 4º, do artigo 13 da LC 87/96”. Afirma que o crédito lançado pela empresa Impugnante corresponde rigorosamente ao imposto incidente na etapa anterior, como previsto no artigo 155, § 2º, I da CF/88 e artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96, e nas normas da legislação ordinária que regulam a não cumulatividade do imposto.

Conclui que o trabalho fiscal compromete a base de cálculo, tornando-o inválido, por desatender ao princípio da legalidade, consagrado nos artigos 150, I e 37, da Constituição Federal.

Assim, é absurda a postura adotada pelo fisco estadual, de modo que com fundamento na flagrantemente ilegal Instrução Normativa SEFAZ/BA nº 52/2013, a fiscalização procede com

errônea interpretação do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96.

Por infeliz que é a orientação guardada no bojo da Instrução Normativa nº 52/2013, que induz os agentes fiscais à prática do então combatido ato coator, o TJBA, quando da apreciação do tema em julgados recentes, reconheceu a ilegalidade do lançamento, que, à luz da justa e adequada interpretação do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96, violava e negava a sua vigência.

Neste sentido, cita decisão monocrática proferida pelo ilustre Des. Augusto de Lima Bispo, da Colenda 1ª Câmara Cível, no julgamento do Agravo de Instrumento de nº 0004495-87.2014.8.05.0000, onde concluiu que a exegese do inciso I, proposta pelo fisco baiano, na verdade implica quase que o abandono do próprio inciso I e a aplicação do inciso II em seu lugar.

Reforça tal entendimento, a sentença proferida em primeira instância quando da análise e julgamento do Mandado de Segurança nº 0524431-38.2014.8.05.0001, que reconheceu que o valor da entrada mais recente é o valor da operação de aquisição mais recente pelo estabelecimento remetente, sem a diminuição dos tributos recuperáveis, anular o Auto de Infração nº 206891.0011/14-1, desconstituindo-se o crédito tributário ali consignado.

A referida sentença foi mantida pelo TJ Ba, que negou provimento ao Recurso de Apelação interposto pela Fazenda Estadual, com o entendimento de que “... considerando que a Impetrante adquire mercadorias de terceiros, a base de cálculo incidente para transferência interestadual será o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, conforme preconizam os dispositivos de lei elencados, sem a exclusão dos tributos recuperáveis.

*Desta forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, como adotada pela Instrução Normativa supracitada, posto que onde o legislador não restringe, não cabe ao intérprete fazê-lo”.*

Diante dos julgados acima citados, clarividente que se reputa ilegal a exegese proposta pelo fisco baiana, evidenciando-se, portanto, a clareza e pertinência das razões aduzidas pela Autuada, cujo acolhimento se faz mister.

Em vista do exposto, a empresa autuada requer:

- a) Acolhimento da preliminar de nulidade da Autuação, desconstituindo o crédito tributário objeto da mesma, ante a ausência dos pressupostos de constituição válida do mesmo;
- b) caso não seja acatada a preliminar de nulidade acima arguida, no mérito, que seja PROVIDO O PRESENTE RECURSO, expurgando os juros cumulativos e a multa em percentual confiscatório, utilizando-se o bom senso e aplicando-se a melhor norma constante do RICMS, por ser medida de direito e Justiça.
- c) Por fim, requer que todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos Patronos do Autuado, à Av. Tancredo Neves, 1632, Salvador Trade, torre Sul, 19º andar – Caminho das Árvores – CEP: 41.820-020, Salvador-Bahia, e-mail: mmez@mmcadv.br / Tel: (71) 3273200 / Fax: (71) 33414837/33427799.

## VOTO VENCIDO

Cuidam, os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0052-01/17, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 30/09/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.159.676,71, em razão de uma única infração a seguir: – 01.02.23 - *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.*

O Recorrente arguiu como preliminar de nulidade, falta de indicação de forma clara dos fatos que originaram o lançamento impede o exercício de ampla defesa constitucionalmente previsto no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988. Diante da ausência de clareza, no que tange a descrição da suposta infração, o Recorrente, não pode se defender de algo que não está

plenamente demonstrado. Salienta ainda que os Autuantes ao descreverem os motivos da autuação, fundamentaram, colacionando jurisprudências e legislações, deixando, porém, a descrição da suposta infração confusa.

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constato não assistir razão na referida preliminar, visto que consta, em complemento na descrição do fato, a informação de que o trabalho fiscal se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, nas operações de entradas por transferência interestadual, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo do Auto de Infração.

Além disso, às fls.14 a 28, consta um documento intitulado de “Explicação Detalhada sobre os Fundamentos do Trabalho”, ou seja, que o objetivo desse trabalho foi identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação.

Ademais, encontram-se nos autos a prova da imputação representada pelos demonstrativos impressos fls. 09 a 13, entregues ao autuado, inclusive de uma mídia digital (CD) à fl. 08, que contém todos os demonstrativos, que foi devidamente entregue ao autuado, consoante comprova o Recibo de Arquivos Eletrônicos à fl. 07.

Portanto, não acolho a referida preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico.

Diante do acima exposto, rejeito a preliminar arguida no Recurso Voluntário, por não se enquadrar o pedido do contribuinte em nenhum dos incisos do artigo 18, do RPAF/99.

Configura a lide em debate, precípuamente, sobre o enquadramento e a conceituação da base de cálculo do ICMS sobre as “transferências em operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa”.

Antes de adentrar ao mérito da lide, cabe-me conceituar e diferenciar as diversas definições de “custos”, em se tratando de operações fiscais e contábeis, em face de o questionamento abranger os conceitos do que venha a ser “Custo de Aquisição”, “Custo de Produção”, “Custo de Inventário”, “Custo de Mercadoria Vendida”, e, “Custo de Transferência”. Assim é que temos:

**CUSTO DE AQUISIÇÃO** – *O custo de aquisição de mercadorias para estoque compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.*

*Em outras palavras, no CUSTO DE AQUISIÇÃO OU CUSTO DESEMBOLSO, são considerados todos os gastos incorridos na compra do bem (frete, seguro, impostos irrecuperáveis, etc.), até a sua colocação em condições de uso ou em condições de venda.*

Difere o Custo de Aquisição dos outros Custos, como veremos a seguir:

**CUSTO DE PRODUÇÃO** - *Consiste em todos os valores a serem desembolsados para colocar o produto à disposição do cliente, dentre eles, o custo dos materiais, a depreciação, a mão de obra, frete, embalagens, dentre outros. Refere-se especificamente ao custo em atividades industriais.*

**CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS** – *Corresponde ao custo das mercadorias alienadas no decorrer de um determinado período, para fins de apuração de resultados operacionais, cujo valor apurado tem como base a fórmula:*

**CMV = EI + C – EF, onde,**

**CMV – Custo das Mercadorias Vendidas**

**EI – Estoque Inicial**

**C – Compras**

**EF – Estoque Final**

**CUSTO DE INVENTÁRIO** - *Corresponde ao custo de aquisição deduzidos os impostos recuperáveis. Pode ser*

obtido através a fórmula:

**CI = CA – IR, onde:**

**CI – CUSTO DE INVENTÁRIO**

**CA – CUSTO DE AQUISIÇÃO**

**IR – IMPOSTOS RECUPERÁVEIS:**

- Se tributação com base no Lucro Real: ICMS, PIS e COFINS

- Se tributação com base no Lucro Presumido: ICMS

**CUSTO DE TRANSFERÊNCIA** – Engloba conceitos fiscais, tributários, contábeis e mercadológicos, envolvendo política empresarial e atendimento aos preceitos legais estabelecidos na legislação.

O questionamento no presente processo diz respeito ao “Custo de Transferência” de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes à mesma empresa em operações interestaduais.

A imputação de infração à Recorrente tem como sustentação, segundo os prepostos autuantes, a utilização de **base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo**.

A determinação do “preço” de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, situados em diferentes Estados da Federação está determinado na Lei Complementar 87/96, que assim estabelece:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I- na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;  
(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I- o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;  
(...)

§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. (...)"

O artigo 12 da LC 87/96, assim define:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - (...)

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

Definido o fato gerador e a sistemática de cálculo para apuração do tributo incidente nas operações em comento, passo a analisar a questão sob a ótica da legalidade e dos princípios constitucionais.

Como afirma José Braga Monteiro, CEO da Studio Fiscal, especializada em assuntos tributários:

*Nas transferências de mercadorias entre matriz e filiais ou entre filiais, cabem algumas observações. A primeira delas diz respeito ao fato de não se caracterizar como venda (transferência de propriedade), uma vez que continua de propriedade da empresa. Outra questão é que havendo despesas de fretes nessas transferências, esses valores não darão direito a crédito de PIS e COFINS, pois não decorrerão de venda.*

(...)

*De acordo com a legislação de ICMS de cada Estado, considerando a não-cumulatividade do ICMS, ocorrendo transferência de mercadoria tributada e não sendo os estabelecimentos optantes pelo Simples Nacional, o ICMS destacado na Nota Fiscal pelo estabelecimento remetente poderá ser utilizado como crédito pelo*

estabelecimento destinatário da mercadoria.

Como a transferência de mercadorias entre matriz e filiais ou entre filiais não se trata de venda de mercadorias com transferência de propriedade, não há que se falar em tributação de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. Também não gera crédito de PIS e COFINS os recebimentos de mercadorias em transferência.

Por fim, cabe mencionar que as despesas de fretes decorrentes de transferências entre matriz e filiais, bem como as entre Filiais, como regra, não geram direito a crédito de PIS e COFINS para as empresas tributadas pelas regras do Lucro Real, em relação às receitas sujeitas a não cumulatividade.

Também a NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC nº 1255/2009, não inclui em seus pressupostos de custos a exclusão do ICMS-ST, devendo-se salientar que esta Resolução, mesmo que assim dispusesse, não se poderia aplicar por tratar de normas contábeis para pequenas e médias empresas.

Analizando sob o prisma legal e constitucional destaque-se o que determina a Constituição Federal no artigo 155:

*"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(...)

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, 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;"*

Na esteira do princípio constitucional a Lei Complementar nº 87/96, estabelece, como acima referenciado e transscrito:

*"Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

(...)

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:*

*I- o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;*  
(...)

*§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;*

Já o Código Tributário Nacional assim define, quanto ao princípio legal de instituir e regulamentar tributos:

*"Art. 97- Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

(...)

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;*

Considerando que estamos a tratar de “base de cálculo”, vejamos o que informa Paulo de Barros Carvalho:

*“Uma das duas funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo do fato imponível, que se consubstancia num comportamento de uma pessoa. Este atributo, além, da característica mensuradora, é fator de enorme significado, pois revela ao estudioso precisamente aquilo que está sendo dimensionado, equivale a dizer, firma e declara, com solidez e exatidão, a natureza do fato que está sendo avaliado na sua magnitude. Pode ser utilizado, com ótimas perspectivas, para confirmar, infirmar ou afirmar, o verdadeiro critério material das hipóteses tributárias. Confirmar, sempre que a grandeza eleita for apta para medir o núcleo que o legislador declara como a medula da previsão fática. Infirmando, quando a medida for incompatível com o critério material enunciado pela lei. E afirmar, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, fixando-se, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo dimensionada.”*

Estabelece a Lei nº 7.014/96, ao tratar das transferências entre estabelecimentos pertencentes à mesma empresa, em operações interestaduais:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

Tratando da base de cálculo, assim estabelece a mesma Lei nº 7.014/96:

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

*I - na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade, previstas nos incisos I, II, III e IV do art. 4º, o valor da operação;*

(...)

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

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

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

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

Ainda, de relação à base de cálculo o RICMS BAHIA/2012 estabelece:

*Art. 92. O direito ao crédito é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.*

Diante da extensa legislação a respeito da base de cálculo, que envolve as operações objeto da autuação, admitir-se-ia tal atitude por parte dos autuantes em caso de haver infração passível de arbitramento, quando poderia ser aplicado o que dispõe o Artigo 22-B, que assim se expressa:

*Art. 22-B. - A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando a empresa não fornecer os arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.*

Note-se que tal situação não ocorreu, tendo sido colocado à disposição dos autuantes toda a documentação necessária à execução do seu trabalho de fiscalização, havendo o mesmo efetuado o mesmo sem qualquer entrave.

Tratando da exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo devo mencionar o que afirma o ilustre jurista Ives Gandra Martins, em resposta a consulta que lhe foi formulada em relação idêntica, operação de transferência de um estabelecimento situado no Estado do Espírito Santo para outro, da mesma empresa, situado no Estado da Bahia.

Questionado:

*1. O método utilizado pelo fisco baiano para encontrar o valor pelo qual o estabelecimento Capixaba deveria ter efetuado a transferência da mercadoria para o CD localizado na Bahia - que consistiu em tomar o valor da compra efetuada pelo estabelecimento Capixaba, dele excluindo o valor dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e, em seguida, dividindo por 88% (100-12% alíquota interestadual do ES), está correto?*

Ao que respondeu: *O “método” utilizado pela fiscalização baiana não tem respaldo legal. Sendo a atividade do estabelecimento capixaba remetente da mercadoria, uma atividade puramente comercial, a base de cálculo para a transferência da mercadoria para o estabelecimento baiano era aquela prevista no art. 13, §4º, I da Lei 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente, no estabelecimento remetente, de mercadoria similar ou da própria mercadoria remetida, tal como praticado pela Consulente. Nem a Lei complementar 87/96, nem a legislação ordinária dos Estados do Estado da filial e da Bahia prevêem a “metodologia” utilizada pela fiscalização, de forma que a “base de violar o princípio da legalidade (art. 150, I da CF) e os arts. 97 e 142 do CTN.*

Questionado ainda: *O valor da entrada mais recente da mercadoria para fins de encontrar a base de cálculo nas transferências para outro estabelecimento do mesmo contribuinte é o correspondente a última entrada?*

Assim se posicionou o mestre: *Por “valor da entrada mais recente” há de se entender o valor*

pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie ou a própria mercadoria remetida. Como relatado na consulta, essa entrada mais recente no estabelecimento remetente decorreu de uma operação de compra e venda feita pela Consulente no mercado, gerando o consequente crédito do imposto incidente nessa operação no estabelecimento Capixaba, nos termos dos dispositivos legais que regem o princípio da não cumulatividade próprio do ICMS.

Em comentários relativos à consulta a que respondeu, afirma, dentre outras, o ilustre jurista:

*Para partilhar a competência tributária entre as diversas pessoas políticas que compõem a Federação, a Constituição da República adotou o **critério material**, descrevendo os fatos que podem ser adotados pela legislação ordinária de cada um dos entes da Federação, para instituir e cobrar imposto em seus respectivos territórios.*

*Visando a uniformidade da tributação em nosso país, de dimensões continentais, previu, no art. 146, as matérias que devem ser reguladas por lei nacional, ou seja, lei complementar, cuja aprovação dependente de quorum especial.*

Tal afirmativa tem como suporte o determinado na Constituição Federal, artigo 146 que assim determina:

*“Art. 146 – Cabe à lei complementar:*

*I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*(...)*

*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 bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;(...)"*

Destaca, em sequência, que o artigo 97, do CTN, tem status de Lei Complementar estabelecido pela EC 01/99, assim define:

*“Art. 97- Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*(...)*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;*

Entende-se que a definição do fato gerador do tributo implica em atendimento aos pressupostos da materialidade sujeito passivo, sujeito ativo, base de cálculo e alíquota, que só podem ser definidos com sustentação nos ditames constitucionais.

Em relação à competência, como acima tratada, cito o jurista Yonne Dolácia de Oliveira, que afirma:

*“o princípio da reserva absoluta, adotado no sistema tributário brasileiro, implica reservar exclusivamente à lei a definição dos elementos ou notas características do tipo legal tributário”. E conclui, “obviamente esse tipo é cerrado, exige a subsunção do fato à norma legal, vez que a decisão do legislador é exaustiva e definitiva, vedando que o aplicador do Direito substitua o legislador, inclusive pelo emprego da analogia.” Princípio da legalidade e da tipicidade, in Curso de direito Tributário, Cejup, 1993, p.155.*

Querer, como querem os prepostos autuantes, com a aceitação da junta julgadora, alterar a sistemática de cálculo do tributo oriundo de outra unidade da Federação, com a finalidade de carregar aos cofres estaduais valores que não lhe são devidos, ainda mais tendo como suporte instrumentos (Instrução Normativa nº 52/2013 e Parecer da DITRI), é, em realidade uma afronta aos princípios constitucionais.

Não se pretende aplicar o determinado pelo STJ, através a Súmula nº 166, quando afirma: *“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.*

Até mesmo porque entendo que a operação de transferência implica em se caracterizar direitos,

tanto do Estado remetente, como do Estado destinatário, o que, caso não se atenda, estar-se-á ferindo o pacto federativo e desrespeitando os direitos de estados produtores e estados consumidores.

Estudando a correlação entre base de cálculo e tributo, Alfredo Augusto Becker, afirma que deve haver uma perfeita sintonia entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, destacando:

*“O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que constituirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, “ipso facto”, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributo, quantas diferentes bases de cálculo existirem”. (...) Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1963, 339.*

Considerando que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, por não haver operação de mercancia, não há que se falar em preço, que é a definição do quanto se paga pela aquisição de algo, e sim no estabelecimento de base para que se cumpra o objetivo do tributo – ICMS – aquinhoar cada Estado com a parte que lhe cabe, no caso o Estado remetente e o Estado destinatário.

ADOLPHO BERGAMINI, in Comentários à Lei Complementar n. 87/96 de Advogados para Advogados – Adolpho Bergamini, MP Editora, 2008 – pgs. 226-229, assim se expressa: *“para efeitos de apuração do ICMS, consideram-se entradas tanto transferências entre estabelecimentos industrial e comercial do mesmo titular, como aquisições ou compras contratadas com terceiros, de modo que qualquer uma dessas operações gera o direito ao crédito do imposto destacado na Nota Fiscal”.*

Completa o autor ao analisar procedimentos idênticos aos perpetrados pelos prepostos autuantes, quando, também em resposta a consulta que foi formulada: *“A nós, afigura-se bem claro que o intérprete não pode ir além do que dispõem as normas jurídicas, que são as reais fontes do direito. E por não haver distinção clara na legislação sobre quando deve ser utilizado o valor da última entrada e quando deve ser utilizado o custo da produção, o contribuinte não pode ser apenado por escolher o meio que melhor se adapta à forma como seus negócios são conduzidos porque, em razão do princípio constitucional da livre iniciativa, não podem sofrer quaisquer ingerências pelos entes públicos.*

Completa o autor, em resposta à consulta:

*Não é só. Em nosso exemplo, “B” (o distribuidor) é um estabelecimento autônomo para fins de apuração do ICMS por ele devido, nos termos do art. 25 da Lei Complementar n. 87/96, independentemente de ser ou não uma filial, industrial ou comercial.*

*E, sendo assim, as operações realizadas junto a “b”, ainda que a título de transferências, obrigam-no a registrar débitos e créditos de ICMS à apuração do quantum devido, porquanto o art. 2, I, da Lei Complementar n. 87/96, determina que o fato gerador do ICMS ocorre também na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.*

*Ora, Interpretando-se referidos dispositivos de acordo com o princípio da não cumulatividade, se a saída de uma mercadoria a qualquer título, inclusive para outro estabelecimento do mesmo titular, constitui débito de ICMS, é evidente que a entrada dessa mesma mercadoria gera direto ao crédito para aquele que a receber.*

*Por essas linhas conclui-se que, para efeitos de apuração do ICMS, consideram-se entradas tanto transferências entre estabelecimentos industrial e comercial do mesmo titular, como aquisições ou compras contratadas com terceiros, de modo que qualquer uma dessas operações gera a “C” o direito ao crédito do imposto destacado na Nota Fiscal.*

*Mais ainda: mesmo que se superem todos os argumentos acima delineados, há, ainda, um outro – o art. 13, § 4º, incisos I e II, da Lei Complementar n.87/96, apenas dispõem as hipóteses em que será considerado um valor ou outro, mas não veiculam normas, sancionatórias prescrevendo o estorno/glosa dos créditos caso se adote uma base de cálculo em detrimento da outra. E as legislações estaduais, em sua grande maioria, não contêm normas nesse sentido, razão pela qual a glosa dos créditos imposta pela fiscalização em Autos de Infração carece de um fundamento básico: legalidade.”*

Muito embora não se discuta a data da entrada que deva ser considerada “mais recente”, é de bom

tom citar o que afirma Hugo de Brito Machado, como abaixo:

*“evidentemente, a expressão “entrada mais recente da mercadoria” há de ser tomada em atenção aos casos nos quais em mais de uma data estejam registradas entradas de mercadoria da mesma espécie, ou em que a mercadoria que está sendo transferida tenha, ela mesma, ingressado no estabelecimento remetente em mais de uma data.” Aspectos Fundamentais do ICMS, Dialética, São Paulo, pag.83.*

A atitude dos prepostos autuantes leva a que se admite que os **mesmos** leram na lei aquilo que gostariam que nela estivesse escrito, mas que dela não consta, nem expressa, nem implicitamente. Adotou, portanto, ao balizar a autuação em legislação inferior que não é afeita ao contribuinte e sim ao cumprimento de ordens administrativas internas, procedimento que não encontra guarida quer na Lei nº 87/96, quer na legislação ordinária baiana.

Assim é que, os autuantes, em momento algum, indicam a norma que estaria dando respaldo à “metodologia” por eles adotada, no que foram seguidos pelos julgadores de 1ª instância ao manter a autuação, fundamentando-se, exclusivamente, em respostas da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, destinada a padronizar procedimentos nas Auditorias fiscais e contábeis, **ato administrativo insusceptível de sobrepor-se à lei ordinária e à lei complementar.**

Ao querer aceitar interpretações contrárias aos princípios constitucionais e desejos de legislar por conta própria de prepostos fiscais, considerando o enfrentamento que tem a sociedade com o Estado por culpa de imposições restritivas às atividades econômicas, bom é destacar o dito pelo Ministro Marco Aurélio

**RE 166772-9/RS, DJ 16.12.94, Rel. E. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno: EMENTA:** “INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta escorai a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a conformação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse ela perseguida’- Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele”.(grifo nosso).

Tratando da não cumulatividade, mais uma vez, por se tratar da forma como implementá-la e reconhecer a sua repercussão no direito dos contribuintes, recorro ao Prof. Ives Gandra Martins, quando distingue o que venham a ser “princípio” e “técnica”

*“A não cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. 5 Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS dizendo que esse imposto “será não cumulativo, 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”. Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não-cumulatividade, não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio. A técnica da não cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo”. Assim, a técnica da não cumulatividade é o modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio” (Pesquisas Tributárias – Nova Série 10, ob. cit. p. 72).*

Saliento o posicionamento do CARF, através a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, Acórdão nº 2402-01319, ao tratar de apuração de base de cálculo sem respaldo legal, quando assim decidiu:

**“....ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO MONTANTE AUTUADO. USO INDEVIDO DE AFERIÇÃO INDIRETA. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.**

*O cálculo do montante devido constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A adoção de base de cálculo equivocada altera os elementos essenciais do lançamento, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade por víncio material.”*

Diante do que pretendem os autuantes, considerando que os valores apurados na escrituração fiscal devem ser apropriados na escrituração contábil, e que a Contabilidade é regida pelo princípio das “partidas dobradas” em que para cada débito deve corresponder um crédito, como podem os mesmos explicar a contabilização dos valores que eles criam?

Se não vejamos, a título de exemplo:

O estabelecimento situado no Estado de São Paulo remete para outro estabelecimento no Estado da Bahia mercadoria no valor de R\$10.000,00, com o ICMS destacado de R\$700,00.

Nesta operação, o estabelecimento situado no Estado de São Paulo debita-se de ICMS a Recolher no valor de R\$700,00, e, o estabelecimento situado no Estado da Bahia credita-se do mesmo valor a título de ICMS a Recuperar.

Como ficará a contabilização se o valor do imposto a ser considerado na forma como pretendem os autuantes for diferente do acima exemplificado, supondo-se R\$600,00? Teremos um débito de R\$700,00 e um crédito correspondente de R\$600,00. Como “fechar” a contabilidade. Onde será lançado o valor da diferença verificada?

Quanto ao encaminhamento das decisões ao advogado identificado no Recurso Voluntário, nada obsta que assim se faça, muito embora a não ocorrência não tenha o condão de inquinar de nulidade os atos praticados no decorrer do processo.

Diante do que analisei, convicto do entendimento que tenho, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, julgando IMPROCEDENTE o auto de infração.

#### VOTO EM SEPARADO

Em sessão de julgamento do presente processo administrativo fiscal, acompanho o ilustre Conselheiro Relator Paulo Shinyashiki Filho, no sentido de julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe, para dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto tempestivamente pela empresa recorrente. Todavia, para tal me valho de outra fundamentação legal, que passo a expor no presente voto.

Verifico que a infração da autuação trata de utilização de crédito fiscal de ICMS nas operações de transferências interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Antes de mais nada, vale registrar que já tive oportunidade de julgar inúmeros processos e participar de tantos outros sobre a mesma matéria neste egrégio Conselho de Fazenda Estadual, inclusive nesta n. 2<sup>a</sup> CJF. Portanto, vou procurar ser conciso nas minhas argumentações divergentes, no sentido de acolher as impugnações da empresa contribuinte para afastar a incidência de ICMS nas operações que tratam a autuação em tela.

Nesse sentido, derredor da matéria que envolve a exigência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, entendo que 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 fartura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:

1.(...) 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 [ ... ]. (AgRg 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 regramatriz 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 imponível 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 [...]. (AgRg 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 imponível 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**

Agravio 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 insubstancial a tese do chamado Prequestionamento 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.*

Portanto, restou evidenciado, de forma clara e justa, a inteligência de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não significa circulação onerosa, mas meramente física, o que não caracteriza fato gerador do ICMS, ou seja, trata-se de mero deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos filiais da mesma empresa contribuinte, como se constata nas infrações dos autos em julgamento.

Permito-me ainda aduzir que esta questão de incidência de ICMS neste tipo de operação tem sido alvo de muita discussão e guarda direta relação com a questão da “Guerra Fiscal” e o “Pacto Federativo”, que precisa ser enfrentada via uma ampla Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional, pela qual se espera resolver estas e outras questões de natureza tributária/fiscal que contribua para justiça fiscal e o desenvolvimento nacional de forma equânime.

Já é matéria pacificada e acobertada pela legislação estadual, que não cabe incidência de ICMS nas operações de transferências internas entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Todavia, a propalada “Guerra Fiscal” entre as Unidades Federadas do país, ainda é um entrave para ampliar tal entendimento no âmbito das transferências interestaduais, em que pese ser o mesmo princípio em ambos os casos, ou seja, circulação apenas física e não onerosa ou mercantil.

Para melhor elucidar tal questão, e consubstanciar ainda mais meu entendimento da matéria, trago a seguir lúcidas e interessantes considerações do eminentíssimo jurista e professor, Fernando Facury Sacaff, com as quais me alinho. Tal matéria tem sido bastante discutida no âmbito jurídico e acadêmico. Inclusive, ele menciona entendimentos emanados de Francisco Sávio Mileo Filho, apresentada junto ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário, fundada por Ruy Barbosa Nogueira, que foi Professor Titular da USP de Direito Financeiro e, posteriormente, de Direito Tributário, o qual adota a sua linha de entendimento acerca da matéria aqui exposta.

O posicionamento do I. Fernando F. Sacaff traz à baila o entendimento da não incidência de ICMS nas simples transferências de produtos/mercadorias e a questão com que se depara o contribuinte ao efetuar tais operações, por conta da legislação estadual, a exemplo da Bahia.

Nesta esteira, ele traz a seguinte colocação abaixo, em consonância com a vigente Súmula 166 do STJ, acima já exposta por este Conselheiro, que ora exara este voto divergente, repiso, com a devida vénia do i. Conselheiro Relator deste processo administrativo fiscal:

*“(...) apenas localizando cada estabelecimento em um diferente Estado. O foco, neste passo, é: poderá o Estado A cobrar ICMS por esta transferência interestadual de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte? Entende-se também que não há incidência de ICMS nesta hipótese, que se insere na mesma moldura acima exposta, pois, tanto naquele caso, como neste, não se há de falar em operação de circulação — o que há é mero deslocamento físico da mercadoria (...)”.*

É salutar lembrar que ele também salienta que a referida Súmula, editada em 1996, que vem sendo

pacificamente confirmada pelo STJ e, depois também pelo STF até momento presente, salientando que “*o texto não faz distinção entre ICMS interno e ICMS interestadual, isto é, não haverá incidência desse imposto, estejam os estabelecimentos no mesmo ou em Estados diversos. É imprescindível, apenas, que ambos sejam do mesmo contribuinte*”.

Para melhor enfrentar esta questão, o nobre jurista traz à baila a existência do que intitulou de uma *assombração* na legislação do ICMS, no que tange a Lei Complementar nº 87/96), que rege esta matéria, ao estabelecer: “*considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (...) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I)*”

Segundo ele, nas questões de transferência interna a questão é bem resolvida, inclusive estados, a exemplo da Bahia, admitem não haver ICMS nas transferências internas. Todavia, para ele o problema é mais complexo quando se tratar de operações no âmbito interestadual, envolvendo necessariamente uma análise de federalismo fiscal. Pela clareza e didatismo das suas colocações que confrontam o teor do que estabelece a Súmula 166 e a prática fiscal que é praticada por força da legislação estadual, que envolve a já citada “Guerra Fiscal”, reproduzo uma análise da lavra de e. jurista ao qual recorro aqui:

“(...) pode-se imaginar a seguinte operação visando deslocar o sujeito ativo da operação: determinada empresa adquire (ou fabrica) mercadorias no Estado A, e as transfere sem a incidência do ICMS para o Estado B, no qual criou um centro de distribuição, e, de lá, vende para os Estados X, Y e Z, com incidência desse tributo, pois haverá operações de circulação de mercadorias. Neste exemplo, houve o deslocamento do sujeito ativo do ICMS, do Estado A, que nada receberá, para o Estado B, para o qual será pago o tributo. Observe-se que, pela ótica do contribuinte, não haverá diferença entre pagar para o Estado A ou B — ele terá que pagar. Poderá haver diferença caso o valor do ICMS cobrado seja distinto entre os dois Estados — o que nos leva, novamente, ao tema da guerra fiscal. Suponhamos que, na saída das mercadorias, o Estado A cobre 12%, e que o Estado B cobre apenas 7%, torna-se economicamente vantajoso transferir o início da incidência do ICMS de um para outro Estado, o que pode ser feito transferindo as mercadorias de A para B, e vendendo a partir de B. Exposto este aspecto do problema, outra questão assoma: Pode o Estado A cobrar ICMS na operação de transferência interestadual de mercadorias para o Estado B? A resposta permanece negativa, por várias razões. Em primeiro lugar, constata-se que o ordenamento jurídico não ampara a pretensão arrecadatória dos Estados de origem, pois tais movimentações físicas não se caracterizam como operações de circulação (jurídica ou econômica) de mercadorias. Logo, não se constata o aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente desenhada. Segundo, caso ultrapassada a barreira legal acima apontada, a suposta conduta irregular será do contribuinte ou dos Estados que se envolvem na guerra fiscal? Por outras palavras: estará errado o contribuinte em organizar seus negócios da forma mais econômica, ou estarão errados os Estados? De minha parte, entendo estar errado o desenho do ICMS na Constituição de 1988, pois deixou nas mãos dos Estados um tributo que possui nítida vocação nacional — nenhum país atribui aos entes subnacionais esse modelo de tributação sobre valor acrescido (ou tributos semelhantes, como o ICMS). Esta é, no fundo, uma das causas mais importantes da fraticida guerra fiscal atual. As empresas acabam sendo meras contendores em um sistema perverso, pois, se não buscarem reduzir seus custos, morrerão na disputa do mercado defronte de seus concorrentes, que se aproveitarão das vantagens oferecidas e, com custos menores, terão preços menores e o fantasma da recuperação judicial aparecerá no horizonte — trata-se do velho dilema do prisioneiro, da teoria dos jogos, aplicado às relações empresariais, envolvendo aspectos financeiros. Em terceiro lugar, e apenas se ultrapassadas as considerações anteriores, é necessário que os Estados comprovem que as empresas agem com o intuito de economizar tributos — o que não é, em si, algo errado. Ademais, não basta supor, é necessário comprovar. Conheço um caso em que o Estado cobrou ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mesmo sabendo que o destino de todas as mercadorias seria a exportação através das instalações portuárias localizadas no Estado vizinho. Um exemplo: imagine-se o Estado de Mato Grosso cobrando ICMS sobre a transferência de soja para o Estado do Paraná, a qual será exportada pelo porto de Paranaguá. Será uma tributação em cascata, pois a empresa exportadora não se aproveitará desses créditos, que se transformarão em custos. Ou seja, o que era para ser um crédito (uma vantagem) se transforma em um custo (uma despesa). Seguramente os Estados não tem esse poder — é necessário fazer prova, e não apenas ter suposições. Tributar sem proceder desta forma caracteriza-se como abuso de direito. Em quarto lugar, pretende-se resolver um problema de rateio federativo de competências, próprio do direito financeiro, ramo que estuda o federalismo fiscal, com medidas de direito tributário, que acarretam maior incidência sobre os contribuintes. Aqui há verdadeira miopia normativa na solução adotada, pois, se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, por qual motivo essa perspectiva muda em caso de idênticas operações interestaduais? Apenas porque o sujeito ativo mudou? Não é suficiente para alterar o aspecto material da hipótese de incidência. Inegavelmente o problema existe, mas não será através do uso da força tributária estadual contra os contribuintes que isso se resolverá, mas no legislativo, a míngua de normas que atualmente amparem a

*pretensão fiscal dos Estados. Nada justifica a mudança da Súmula 166 do STJ, que deve permanecer íntegra, afastando a incidência do ICMS tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte”.*

Por tudo aqui exposto, concluo que restou evidenciado, com clareza solar, que a infração em lide não procede por não se tratar de qualquer operação de circulação onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física, em sentido técnico jurídico.

Tal fato afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal em apreço, o que encontra perfeito alinhamento com as decisões e posicionamentos acima expostos e, muitas vezes, transcritos, dos quais recorro para melhor fundamentar o presente voto.

Enfim, tal como o i. Conselheiro Relator, ainda que sob outra fundamentação, julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe, para dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## VOTO VENCEDOR

Com a mais respeitosa consideração ao voto do nobre Conselheiro Relator, venho discordar das razões de mérito, no que diz respeito aos valores apurados pelos autuantes quanto aos preços de transferências interestaduais.

A questão de direito que envolve o lançamento desta lide já está consolidado em diversos outros julgados neste Conselho de Fazenda, sempre com decisões favoráveis ao fisco o que já se pode falar em uma jurisprudência firmada neste sentido. Por isso, trago aqui excelente voto da lavra do Julgador Tolstoi Seara Nolasco, que tece análise aprofundada da lide, em processo de idêntica natureza:

**ACORDÃO JJF Nº 0044-05/13 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. a) MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 e art. 17, § 8º, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatada a preliminar de nulidade da atuação. Preliminar de decadência não acolhida, com base em reiterada jurisprudência do CONSEF. Auto de Infração PROCEDEnte. Decisão unânime.**

*O contribuinte questiona em linhas gerais a metodologia de cálculo adotada pelos autuantes. Estes por sua vez se valeram dos conceitos legais, da CF e da LC/87, e dos conceitos contábeis, conforme detalhado na peça informativa, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor de transferência nas operações entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa.*

*A empresa questiona também a motivação do lançamento com base no Acórdão do STJ, resultante do julgamento do Recurso Especial nº 1.109.298, posto que referente às operações de transferência de estabelecimento vinculado a fabricante de produtos (Centro Distribuidor - CD), equiparado a indústria. Argumenta que por exercer atividade mercantil/comercial, o citado Acórdão do STJ, envolveria situação fática distinta, correspondente à aplicação do art. 13, § 4º, inc. I, da LC nº 87/96, correspondente às transferências de produtos industrializados, com remessa anterior dos produtos do estabelecimento fabril para seu Centro Distribuidor (CD), e com posterior transferência interestadual pelo custo da mercadoria produzida.*

*O caso paradigma não abarcaria, portanto, a hipótese legal subsequente, prevista no art. 13, § 4º, inc. II, relativo aos estabelecimentos comerciais, cujas transferências deveriam ter por base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. O contribuinte também requereu a nulidade/improcedência da autuação invocando a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, ao argumento de que as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, internas ou interestaduais, representam mera movimentação física de produtos, não estando albergados do conceito de ato mercantil para efeitos de incidência do ICMS.*

*Não acato a tese defensiva no tocante a aplicação da Súmula 166, do STJ, ao caso em exame. A legislação do ICMS do Estado da Bahia, em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96, prevê a incidência do referido imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Para fins do ICMS, os diversos estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular são considerados autônomos entre si, conforme o princípio da autonomia dos estabelecimentos, delineado no artigo 11, § 3º, II, da LC nº 87/96 – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular.*

*Em perfeita consonância com esse princípio, a LC nº 87/96, no seu artigo 12, I, prevê que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro*

estabelecimento do mesmo titular. A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 12, inc. I, seguindo as normas estabelecidas na Constituição Federal e na LC nº 87/96, ao dispor sobre o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim prevê: Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Por sua vez, o RICMS-BA/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores em discussão, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim dispõe: Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;

Por estar expressamente previsto na Lei nº 7.014/96, as transferências efetuadas entre esses estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular estão sujeitas à incidência do ICMS, sendo que não cabe a este órgão julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99. A questão atinente à existência de ato de mercancia para se considerar ocorrido o fato gerador do ICMS não merece prosperar, uma vez que a incidência do imposto está prevista na Lei nº 7.014/96 e, a teor do disposto no art. 2º, §1º, dessa citada Lei, é irrelevante para a caracterização do fato gerador do ICMS a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo.

Quanto às demais acórdãos e sentenças judiciais citadas na defesa, relacionadas a não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, reafirmo que as decisões do CONSEF ficam delimitadas ou vinculadas ao previsto na legislação tributária estadual, não lhe cabendo a discussão acerca da constitucionalidade dessa legislação. Ademais, a jurisprudência citada pelo defendant não tem efeito vinculante para a Administração Pública Estadual. Sustenta o autuado que o vocábulo “entrada”, citado no art. 56, V, “a”, do RICMS-BA, deve ser interpretado como sendo decorrente de uma operação de compra e venda efetuada junto a um estabelecimento fornecedor.

Não merece prosperar esse argumento, pois esse dispositivo trata da definição da base de cálculo do imposto e, portanto, deve ser interpretado de forma literal. O previsto na alínea “a” do inciso V do artigo 56 do RICMS-BA fixa que a base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Nesse dispositivo legal, o vocábulo “entrada” é utilizado sem qualquer restrição. A “entrada” pode ser proveniente de estabelecimento industrial, comercial, produtor, extrator, gerador pertencente a terceiros ou à mesma empresa. Tendo em vista que esse dispositivo não deve ser interpretado de forma a alterar a base de cálculo do imposto, a “entrada” a ser considerada na apuração do ICMS devido é toda aquela correspondente à “entrada mais recente da mercadoria”

No tocante à metodologia de cálculo adotada pelos autuantes para a apuração do crédito fiscal apropriável nas transferências, com repercussão no débito do imposto, a ser apurado mensalmente pelas saídas, já que o ICMS é calculado mensalmente, considerando o montante dos créditos e dos débitos do tributo, temos a dizer o que segue.

Para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias remetidas pelo estabelecimento comercial para outro estabelecimento comercial da mesma empresa, deverá ser adotado o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, definido no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, como também no art. 56, V, “a”, do RICMS/BA.

Assim dispõe o art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96, abaixo reproduzida: Art. 17 - A base de cálculo do imposto é: (...) § 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (...)

É importante, colocar como premissa dessa decisão, que o texto normativo da LC, no tocante à base de cálculo nas transferências entre estabelecimento de empresa comercial, foi literalmente reproduzido na Lei estadual. É este dispositivo da Lei estadual, acima reproduzido, que deve respaldar o lançamento de ofício, visto que a LC não é auto-aplicável, para fins de exigência de ICMS via Auto de Infração. Somente a lei instituidora do tributo, na unidade federada, que esteja na condição de sujeito ativo, pode respaldar o ato de lançamento tributário. Sem lei ordinária instituidora não há relação de sujeita passiva e nem relação de sujeição ativa no âmbito do direito tributário, salvo exceções, expressas, contidas no próprio texto constitucional.

O ICMS não está albergado em nenhuma exceção. Para que ocorra a incidência do ICMS, no caso concreto, necessário se faz a edição da lei ordinária estadual, que pode reproduzir como o fez em relação a BC das transferências, as normas da LC nº 87/96. Colocada esta premissa caem por terra os argumentos defensivos no tocante a alegações de inconsistência da metodologia de cálculo adotada pelos autuantes e da vinculação irrestrita da autuação ao Acórdão STJ, relativo ao Resp nº 1.109.298. O ato administrativo de lançamento fiscal pode se fazer alusões a diversas fontes jurídicas para respaldá-lo.

Todavia, o julgador administrativo está vinculado à lei que rege a caso concreto. No caso em exame, a legislação que rege o caso concreto são as disposições da LC e da LO, atinentes à Base de cálculo das transferências entre estabelecimentos comerciais. Nesta situação a norma legal prescreve que a base de cálculo é o valor da entrada mais recente da mercadoria.

Este conceito de “entrada mais recente”, por não ter uma definição legal no âmbito do direito tributário, foi preenchido com as definições da ciência contábil. Neste âmbito, o ICMS, por ser imposto recuperável, é excluído do custo da mercadoria. Após a revisão para os valores corretos do custo de transferência, que na forma da lei é custo da entrada mais recente, faz-se a inclusão do sobre o valor das saídas, já que na forma da lei o ICMS integra a sua própria base de cálculo.

Da diferença entre o crédito apurado pela empresa e o crédito calculado corretamente, pelo custo da aquisição mais recente, e confrontando este último com o valor das saídas, resultou recolhimento a menor do imposto, nos períodos mensais cobertos pelo Auto de Infração, configurando as diferenças lançadas de ofício pelos autuantes.

Registre-se que os autuantes quando se separaram com mais de uma entrada de mercadoria na mesma data, adotaram, para a definição da BC de transferência, a NF de Entrada de maior valor, de forma a empregar o critério que mais beneficiaria o contribuinte. Cabe ainda observar que este CONSEF, em decisão recente, estampada no Acórdão nº 0049-03/12, Auto de Infração nº 206891.0027/11-0, decidiu caso semelhante, envolvendo as LOJAS INSINUANTE LTDA., pela glosa de créditos fiscais, nas transferências interestaduais, entre estabelecimentos da empresa, para excluir da BC a parcela do frete embutida na BC da operação de remessa interestadual.

Reproduzo abaixo trecho dessa decisão, nas partes relativas à metodologia de cálculo do preço de transferência. O levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se base de cálculo estava de acordo com o estabelecido nos dispositivos legais já mencionados (art. 13 § 4º, I da LC 87/96; art. 56, V, “a” do RICMSBA e art. 17 § 7º, I da Lei 7.014/96), tendo sido informado pelos autuantes que o autuado, nas folhas 487, 582 e 715, apresentou planilhas onde constam os resumos das operações por ele realizadas nos exercícios de 2006, 2007 e 2008 respectivamente.

*Na parte denominada de notas fiscais de compra encontram-se os dois itens que deveriam formar o valor da entrada mais recente, e o autuado identifica o valor das transferências ou o valor da entrada mais recente (coluna “j” das planilhas).*

No entanto, erroneamente, adiciona à base de cálculo das transferências mais um valor de frete, agora o frete das operações subsequentes de saídas, e que isso também está evidenciado quando o defendente faz o cálculo para definir o valor que deve ser empregado para as operações de transferência interestadual, em seus controles internos (documentos de fls. 727/729 do PAF). (...) Constatou que não assiste razão ao defendente quanto à inclusão do crédito relativo às operações efetuadas a preço CIF, haja vista que no caso de transportador não inscrito ou autônomo, como foi alegado nas razões de defesa, o imposto retido em virtude de substituição tributária constitui crédito fiscal para o estabelecimento remetente.

*Na decisão acima, percebe-se claramente que a empresa embutiu no preço de transferência a parcela do frete relativa à remessa do produto de seu estabelecimento no ES para o estabelecimento situado na BA, em desacordo com os preceitos legais, da LC e da LO estadual. O mesmo ocorreu no caso ora em exame, mas envolvendo outros componentes de custo.*

A impugnante não contestou as parcelas, estranhas ao custo que aquisição, que foram expurgadas pelos autuantes, limitando-se a discutir a legalidade, a metodologia e os fundamentos jurídicos que lastream a autuação. Dessa forma, os argumentos defensivos não procedem, uma vez que nos termos do artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, bem como do art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96, a base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Portanto, é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, uma vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei. Houve, no caso concreto, repercussão na apuração mensal do ICMS, configurando recolhimento a menor, nos Meses autuados, em face de apropriação de crédito em valor superior ao permitido pela legislação de regência do ICMS. Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

A jurisprudência deste Conselho de Fazenda está se firmando no sentido de manter a procedência destes lançamentos, notadamente a partir de decisões judiciais que acolheram a procedência da autuação, conforme citação do voto recorrido.

Assim, o teor das decisões deste Conselho de Fazenda, em momentos anteriores, conforme o artigo 100, incisos II e III do CTN. Constatou que no período do lançamento dos meses de 01 a

09/2013, inexistia ainda a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, na data de 18/10/2013, não havendo justificativa para aplicação da multa, que tem caráter punitivo.

Assim sendo, coaduno-me com o posicionamento da PGE/PROFIS, no sentido de que deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração no referido período, ressaltando que este posicionamento já foi adotado por esta CJF em apreciação da mesma matéria que culminou na Decisão contida no Acórdão CJF Nº 0012-11/15.

No mais, quanto ao pedido para que todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos Patronos do Autuado constante no rodapé de sua impugnação, como dito no voto recorrido, inexiste óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Face ao exposto, PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário e, de ofício, excluo a multa de 60% dos períodos de janeiro a setembro de 2013, sendo que Auto de infração é PROCEDENTE EM PARTE, no entanto, o valor total deste intervalo de R\$893.759,40 é sem incidência da multa conforme o art. 42, §7º e o valor remanescente de R\$265.917,31 é acrescido da multa de 60% com a previsão imposta e descrita no PAF nos meses de outubro a dezembro de 2013.

## 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, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0071/17-9, lavrado contra **CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.159.676,71**, sendo o valor de R\$265.917,31, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais e, o valor de R\$893.759,40, sem incidência da multa de 60%, conforme o art. 100, parágrafo único do CTN.

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

VOTO VENCIDO e EM SEPARADO\* – Conselheiros: Paulo Shinyashiki Filho, Henrique Silva de Oliveira e \*Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

PAULO SHINYASHIKI FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO EM SEPARADO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS