

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0089/18-3  
**RECORRENTE** - LCR COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0095-02/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 13/03/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0379-12/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. 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, inc. I, da LC nº 87/96. Os tributos não cumulativos, tributos recuperáveis, sobre as vendas não compõem o custo da mercadoria. Autuada não elidiu a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 179 a 197) interposto em face do Acórdão nº 0095-02/19 (fls. 154 a 169), da lavra da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluirá pela Procedência do Auto de Infração por meio do qual foi constituído um crédito tributário no valor histórico de R\$621.522,12 a título de imposto, além de multa de 60% e acréscimos legais.

A única acusação de que cuida o Auto de Infração, lavrado em 27/11/2018 e notificado ao Autuado em 17/12/2018 (fl. 47), referente aos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017, foi descrita nos seguintes termos:

*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.*

*O presente trabalho tem amparo em decisões do Tribunal de Justiça da Bahia – TJ/BA (Processos nº 0513561-60.2016.8.05.0001 e 0553866-57.2014.8.05.0001)*

*EXERCÍCIOS DE 2014 A 2017 – INFRAÇÃO – ESTORNO DE CRÉDITO DE IMPOSTO EM DECORRÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUPERIOR AO PREVISTO NO INCISO I DO §4º DO ART. 13 DA LC 87/96 – VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (NO ESTOQUE) DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU COMPRADAS, QUE É EQUIVALENTE AO CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MESMAS PARA COMPOSIÇÃO DOS SEUS ESTOQUES, NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAL ORIUNDAS DIRETA E EXCLUSIVAMENTE DOS ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS OU ATACADISTAS (CDs), COM DESTINO À FILIAL LOCALIZADA NESTE ESTADO. ESTORNO DO ICMS CREDITADO A MAIOR NOS LIVROS DE ENTRADAS COM A SUBSEQUENTE APURAÇÃO E PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO MENOR QUE O PREVISTO EM LEI.*

Em julgamento realizado em 22/05/2019, a 2ª JJF rejeitou a argumentação da ora Recorrente e julgou o Auto de Infração Procedente, à unanimidade, sob os fundamentos a seguir transcritos:

### VOTO

*O Auto de Infração em epígrafe é composto por uma única infração arrolada pela fiscalização, conforme relatada na inicial.*

*Após examinar as peças componentes do presente Processo Administrativo Fiscal, verifico que estão presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e o fato gerador do débito tributário reclamado e no que tange aos aspectos formais e materiais do auto de infração, não há reparos a fazer.*

As autoridades administrativas constituíram o crédito tributário, registrando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, tudo em absoluta consonância com o art. 142 do CTN, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visto que as infrações estão caracterizadas conforme demonstrativos apensos aos autos.

Constatou também que foram respeitados o direito à ampla defesa e ao contraditório inexistindo, assim qualquer vício ou falha que possa imputar nulidade ao Auto de Infração, não sendo detectada nenhuma ocorrência das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

A acusação fiscal diz respeito ao crédito do ICMS apropriado pela autuada, que foi calculado para fins de transferência interestadual pelo estabelecimento remetente localizado no Estado do Espírito Santo, sendo este pertencente a mesma empresa, a partir de base de cálculo, segundo os autuantes, em montante superior ao admitido no inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

O argumento defensivo tem fundamento na interpretação de que o “valor de entrada da mercadoria” e “custo de aquisição” possuem conceitos jurídicos distintos, pois o primeiro refere-se ao valor total consignado na nota fiscal de entrada, sem quaisquer abatimentos ou deduções, já o segundo ao dispêndio efetivo financeiro/contábil vinculado à aquisição de uma mercadoria, argumento este, que não concorda em virtude da premissa adotada pelos autuantes observar e guardar coerência integral com a interpretação de conceito legal do valor da entrada mais recente, em consonância com o ordenamento jurídico vigente.

A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, §4º, da LC 87/96, in verbis.

“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;”

Resta evidente que para o correto entendimento da questão que conduzira a decisão da lide, é fundamental a precisa identificação de quais as parcelas compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme determinação contida na LC, ou seja, se o PIS e a COFINS integram esse valor.

As contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS estão previstas na Constituição Federal nos artigos 195, inc. I, e 239, e suas respectivas cobranças foram instituídas pelas Leis Complementares nº 07/1970 e 70/1991, respectivamente.

O PIS é um tributo não-cumulativo exigido das pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas com base no lucro real.

A COFINS, também é um tributo não-cumulativo. O fato gerador das duas contribuições é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

No caso das transferências, diferentemente de uma venda de mercadoria não há receita auferida, pois a transferência decorre da saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular, impondo o expurgo da base de cálculo nas transferências interestaduais as parcelas que representam os impostos recuperáveis, tais como ICMS, PIS e COFINS.

A Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia editou e publicou em 18/10/2013 a Instrução Normativa nº 52/2013, que esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria. Esta instrução serviu de orientação no método aplicado no presente levantamento fiscal.

A interpretação externada no citado normativo, em nada contraria, tampouco inova, posto que apenas interpreta o que dispõe o inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96, e adequa ao correto tratamento a ser aplicado aos impostos recuperáveis segundo a doutrina contábil, evitando a bitributação, situação observada quando os impostos recuperáveis compunham a base de cálculo do ICMS, pois repercutia em imposto aplicado sobre imposto.

O entendimento demonstrado na presente autuação reflete, portanto, a interpretação adotada e defendida pela Administração Tributária baiana que assim interpretando os dispositivos legais, procurou adequar à correta apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais em observância as recentes decisões judiciais procedentes dos Tribunais Superiores no sentido de afastar da base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, os tributos recuperáveis como o próprio ICMS, o PIS e a COFINS.

Cabe ressaltar a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp 1.109.298-RS, Rel. Ministro

*Castro Meira, julgado em 26/04/2011, publicado no DJ-e de 25/05/2011, combinada com o entendimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis externado no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques, o qual afirma que devem ser expurgados do custo de aquisição das mercadorias os tributos recuperáveis.*

*A exigência da exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo de transferência não é fruto de uma ilação arbitrária do Fisco do Estado da Bahia, mas sim uma precisa e necessária adequação da determinação da base de cálculo em função de uma correta aplicação das normas legais vigentes.*

*A autuação demonstra com clareza que, ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar nº 87/96, o autuado não observou o comando legal, como expressamente definido no dispositivo já mencionado.*

*Verifico, portanto, não haver equívoco do levantamento fiscal nesse aspecto, ou mesmo de terem os autuantes inovado na criação de novo conceito para “valor da entrada” ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o “valor da mercadoria” excluindo-se as parcelas correspondentes ao ICMS, ao PIS e a COFINS, consoante preconiza a supracitada Instrução Normativa.*

*Destarte, concluo que o estabelecimento da empresa situado no Estado do Espírito Santo, enquanto remetente das mercadorias em transferência para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores associados ao valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, resultando numa base de cálculo maior que a prevista no inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento situado neste Estado.*

*O estabelecimento autuado, situado no Estado da Bahia, por sua vez, obrigatoriamente deveria ter observado a LC 87/96 e constatando o equívoco, em consonância com o RICMS/2012, deveria ter apropriado do crédito conforme estabelece o seu art. 309, §7º, in verbis.*

*§7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*Por fim, registro que se trata de matéria recorrente no âmbito do CONSEF, cujo entendimento que prevalece em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, §4º, inc. I, da LC 87/96, é no sentido de que na formação da base de cálculo o remetente não deverá incluir valores referentes a tributos recuperáveis, ou seja, o ICMS, o PIS e a COFINS, incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.*

*A jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual, confirma tal entendimento expressado através de suas Câmaras de Julgamentos, conforme os Acórdãos CJF de números 0174-11/15; 0114-11/15, 0012-11/15 e 0275-12/15, 0260-11/18, 0271-12/18 e 0271-12/18.*

*Assim, reputo como correto o procedimento adotado pela Fiscalização ao apurar o valor correspondente à entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos que oneram a mercadoria, mas que serão recuperados pelo remetente através de mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de forma que não se repasse para o valor da mercadoria, parcelas que estariam onerando o valor correspondente à entrada mais recente da mesma, em prejuízo do Estado que as recebe em transferência.*

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

Regularmente intimada, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual pleiteou “que seja declarado nulo o lançamento fiscal ou improcedente a ação fiscal, por consequência, insubsistente a exigência fiscal levada a efeito como a emissão do Auto de Infração nº 2068910089/18-3” (fl. 197) e, como fundamento do seu pedido, aduziu em síntese:

- a) a ilegalidade da exigência fiscal, que fixou base de cálculo para as operações da Recorrente sem qualquer suporte na lógica jurídica, tampouco na Lei Complementar nº 87/96;
- b) que no âmbito da legislação do ICMS o “valor de entrada da mercadoria” e “custo de aquisição” possuem conceitos jurídicos totalmente distintos, o primeiro a referir-se ao valor total consignado na Nota Fiscal de Entrada, sem quaisquer abatimentos/deduções, que será levado a registro no Livro de Registro de Entrada de Mercadorias do estabelecimento, conforme determina a legislação do referido imposto, e o segundo a referir-se ao dispêndio efetivo financeiro/contábil vinculado à aquisição de uma mercadoria, e que para fins do ICMS, somente tem relevância fiscal para o estabelecimento produtor, que deverá apurar o custo da mercadoria produzida que será objeto de registro no Livro de Registro de Controle da Produção e Estoque;
- c) que é irrelevante para o deslinde da presente demanda “a narrativa acadêmica” construída

para fins de justificar a autuação fiscal, e intitulada pela Fiscalização de “EXPLICAÇÃO DETALHADA SOBRE OS FUNDAMENTOS DO TRABALHO REALIZADO”, pois todo o raciocínio ali desenvolvido parte da falsa premissa que o valor de entrada da mercadoria, prescrito no inciso I, do § 4º, art. 13 da LC nº 87/96, equivale ao custo de aquisição contábil da mercadoria;

- d) a ilegalidade da exigência fiscal residiria ainda na não observância do princípio da estrita legalidade tributária, pela indevida equiparação dos conceitos de “valor de entrada” e “custo de aquisição”;
- e) que, à luz da tipicidade cerrada (e evoca a doutrina de Alberto Xavier, bem assim julgados dos Tribunais Superiores), é ilegal a interpretação dada pela Autoridade Fiscal do Estado da Bahia, quando pretende equiparar os conceitos de valor de entrada da mercadoria com o custo de aquisição contábil, sem que haja respaldo fático e jurídico os estornos de créditos de ICMS, em virtude de uma suposta base da cálculo do imposto superior ao previsto no inciso I, do § 4º do art. 13 da LC nº 87/96, nas operações interestaduais de transferência de mercadorias em questão.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos, em 05/12/2019, e, considerando-os instruídos, solicitei a Sra. Secretaria que providenciasse sua inclusão em pauta. Trago-os, portanto, a esta sessão de 12/12/2019 para julgamento.

#### VOTO VENCIDO

A via recursal eleita pelo Sujeito Passivo é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99. Foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99), preenchendo os demais requisitos para sua admissão. Portanto, sou pelo conhecimento do Recurso Voluntário.

Não vislumbro questões preliminares ou prejudiciais, nem deduzidas expressamente, nem suscitáveis de ofício.

Em relação à questão de fundo, reconhece-se que o CONSEF se encontra dividido, e já há alguns anos.

Alguns Conselheiros alinharam-se à corrente de que a interpretação do art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, e, sobretudo, a compreensão que a autuação tem dado à Instrução Normativa nº 52/2013 (norma infralegal, portanto) para fundamentar a compreensão de que “valor da entrada mais recente” implica excluir os ditos “tributos recuperáveis” não encontra respaldo na legislação tributária.

Outros Conselheiros têm acatado o entendimento da PGE/PROFIS, que tem sustentando, em situações semelhantes (cito o PAF de Auto de Infração nº 206891.0010/14-5), que o auto de infração deve ser mantido, forte em decisões judiciais ainda não transitadas em julgado.

Filio-me à primeira corrente, e, por brevidade, transcrevo o voto que proferi, quando da prolação do Acórdão CJF nº 0191-12/19, nos autos do Auto de Infração nº 206891.0070/17-2, em Sessão de 18/06/2019 desta 2ª CJF, ainda que naquela assentada estivesse em discussão uma tese algo diversa (da inaplicabilidade da IN SAT 52/2013 a fatos geradores anteriores à sua edição):

#### VOTO VENCIDO

[...]

*A questão não é nova, efetivamente. Este CONSEF teve oportunidade de julgar já há alguns anos, por ambas as suas Câmaras, as teses que apresentam, Fisco e Contribuinte, no entorno da validade da Instrução Normativa SAT 52/2013.*

*Destaco que neste momento deixo de me manifestar sobre a não incidência de ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, e a Súmula 166/STJ (sem contar os julgados iterativos no âmbito do STF, por exemplo, no ARE 756636, DJE de 30/05/2014; e AgReg no RE 765486, DJE de 04/06/2014), por não ter o Recorrente tratado do tema, em que pese minha opinião pessoal sobre a matéria.*

*O esforço argumentativo de ambas as partes se sustenta na dificuldade de admitir-se, por um lado (Contribuinte), que ato normativo infralegal e meramente interpretativo possa conduzir à desqualificação do comportamento adotado, e que implique carga tributária menor por admitir a apropriação de crédito de ICMS em seu valor integral, sendo esse comportamento iniludivelmente admitido na legislação de regência quando da ocorrência dos fatos geradores. Por outro lado (Fisco), o comportamento admitido no quadro normativo então*

vigente implicaria, em seu entender, um tratamento diferenciado entre comerciantes e industriais, sendo que a interpretação dada pela Instrução Normativa SAT 52/2013 seria o mais equilibrado.

O grau de litigiosidade do conflito é evidente, e as posições estão bem marcadas. Neste Conselho, vemos o registro corriqueiro das decisões por voto de qualidade em torno da questão: de um lado, alguns afirmam que:

*O motivo da autuação seria a suposta utilização indevida de crédito fiscal por conta de base de cálculo do ICMS superior à prevista em Lei Complementar, nas operações interestaduais pela unidade federada de origem.*

*O fiscal autuante, ao deduzir da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS, por quanto recuperáveis, e em consonância ao disposto na Instrução Normativa (IN nº 52/2013), extrapolou o campo de direito material e acabou por criar uma nova metodologia de apuração da base de cálculo não prevista em Lei.*

*Ocorre que, as disposições da referida Instrução Normativa são inconstitucionais e ilegais, na medida em que conferem interpretação extensiva ao conteúdo da norma que lhe dá supedâneo (Lei Complementar nº 87/96), procedimento este não autorizado pelo nosso ordenamento jurídico.*

*Os valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS devem compor o preço previsto da entrada mais recente, tão somente porque não há na Lei Complementar nº 87/96 qualquer previsão que exclua esses tributos da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, não sendo coerente afirmar que por conta de dispositivo meramente interpretativo (Instrução Normativa nº 52/2013) o fiscal autuante possa ignorar a hierarquia das normas.*

*E uma análise do quanto articulado no Acórdão JJF Nº 0147-01/16 é suficiente para que possamos perceber posicionamentos contraditórios no âmbito do próprio CONSEF. Naquele momento, a 1ª JJF decidiu, por unanimidade, pela inclusão dos tributos (PIS/COFINS/ICMS) na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação.*

*Veja que há notória insegurança jurídica do contribuinte, levando-se em consideração posicionamentos divergentes no âmbito do CONSEF. É certo afirmar que, paradoxalmente, a fiscalização ora pretende excluir os impostos da base de cálculo do crédito, quando o contribuinte é o destinatário, ora pretende incluir na base de cálculo quando o contribuinte é o remetente das mercadorias em transferência para outros estados.*

*Ademais, é forçoso concluir que na hipótese de uma empresa possuir estabelecimentos filiais em outros Estados, se observado as regras autônomas de cada um destes estados, seus estabelecimentos estariam incorrendo em total desequilíbrio na apuração fiscal autônoma dos seus estabelecimentos, em flagrante ato contra o pacto federativo.*

*Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração (Voto do Conselheiro Carlos Antonio Borges Cohim da Silva, Acórdão 1ª CJF nº 2060-11.18, j em 26.9.2018, Internet em 13.11.2018).*

*Vozes de eco dentro deste CONSEF sustentam, de modo oposto, que:*

*A jurisprudência deste Conselho está se firmando no sentido de manter a procedência destes lançamentos, notadamente a partir de decisões judiciais que acolheram a procedência da autuação, embora deva reconhecer que ainda nenhum dos processos transitou em julgado. De forma exemplificada, trago abaixo, trecho de decisão judicial convalidando os julgamentos deste Conselho de Fazenda:*

*Processo nº: 0513561-60.2016.8.05.0001 Classe Assunto: Procedimento Comum - Anulação de Débito Fiscal Autor: ESTOK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES S.A. Réu: Estado da Bahia.*

*Por conseguinte, com base no entendimento unânime da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do apelo do MS nº 0553866-57.2014.8.05.0001, de ratificar-se, que, no caso, a Instrução Normativa nº. 052/2013 não traz inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS, servindo como norma interpretativa do que deve ser entendido por valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo se utilizado de conceitos do direito privado e da ciência contábil, situação permitida pelo art. 109 do CTN, in verbis: "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários." Do exposto, os embargos, ante à contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável, na espécie, as disposições da IN nº. 052/2013 gerando o reconhecimento de que os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria Feitas tais considerações, ACOLHO, EM PARTE, OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO opostos pelo Estado da Bahia, para o fim de reconhecer, com fundamento em precedente do TJBA, que o valor da entrada mais recente dever ser calculado com a exclusão dos tributos recuperáveis, declarando, com isso, a subsistência do Auto de Infração nº 206891.0019/13-4, mantida a decadência do período de janeiro a junho de 2008, reconhecendo-se, por consequência, prejudicados os Embargos de Declaração da empresa Estok. Em face da iliquidez do julgado, notadamente em virtude da decadência de parte do crédito tributário, fixo que os*

honorários advocatícios, considerando-se a sucumbência recíproca, serão definidos após a fase liquidação, nos termos do § 4º, II, do art. 85 do CPC/2015.

O tema também vem sendo submetido ao Poder Judiciário Estadual. Em recente decisão, a 5ª Câmara Cível do TJBA, ao julgar apelação cível interposta nos autos do Processo nº 0513561-60.2016.8.05.0001 (acórdão de 30/04/2019, ainda não transitado em julgado) entendeu – sob outros fundamentos e em quadro fático e normativo diverso, sem enfrentar o tema da IN SAT 52/2013 – que “VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DEVE SER CALCULADO COM A EXCLUSÃO DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS.”, em que pesem outras decisões anteriores em sentido oposto.

Nota-se que também tem sido acirrado o debate acerca da penalidade. A multa pelo descumprimento de obrigação principal tem sido afastada não sob o fundamento alegado pela Recorrente, art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, e sim com fundamento no art. 106, inciso I, do CTN – ora, se o ato é interpretativo, e o comportamento adotado pelo contribuinte não era explicitamente contrário à legislação ao tempo da ocorrência do fato tributário, deve-se afastar a penalidade. Ou seja, as Juntas têm mantido a aplicação da penalidade, conforme proposto pelos Autuantes, mas há julgados das Câmaras oras afastando a penalidade, oras mantendo.

Com a devida licença, a questão (da exata interpretação das interações entre os princípios que municiam o valor constitucional da segurança jurídica – é dizer, entre outros, os princípios da anterioridade e da irretroatividade) nos parece já ter sido solucionada pelo Supremo Tribunal Federal quando examinou dispositivos da Lei Complementar nº 118/05, em julgamento cuja repercussão geral foi reconhecida:

**DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.** Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se autoproclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrerestados. Recurso extraordinário desprovido. (RE 566621, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273 RTJ VOL-00223-01 PP-00540)

Vale dizer: a norma interpretativa (lembre-se, o dispositivo do CTN fala em LEI INTERPRETATIVA, e não em Instrução Normativa, que integra o conceito de “normas complementares das leis”, dentro do quadro do CTN, art. 100, inciso I), que altera o quadro normativo para agravar a situação do Contribuinte, não pode atingir fatos geradores anteriores à sua edição, e deve respeitar o princípio da anterioridade.

A seguinte passagem de Luís Eduardo Schoueri, em seu Direito Tributário (7ª edição, 2017) sobre o princípio da irretroatividade amolda-se ao caso em tela:

Com o Princípio da Irretroatividade, vê-se que, no sistema brasileiro, o legislador não pode “consertar”, ainda que por meio adequado (lei) uma omissão na definição da hipótese tributária. Qualquer mudança valerá dali em diante.

Pois bem, no presente (e, reconheço, noutras que também passaram neste CONSEF, mas a questão não me parece que foi examinada), que todos os fatos geradores que embasam a autuação (ou seja, a apropriação do crédito de ICMS nas operações subsequentes sem a exclusão de ICMS, PIS e COFINS, constante de notas

fiscais que deram suporte à autuação) ocorreram no mesmo exercício da edição da IN SAT 52/2013 – vide fl. 02.

É certo também que “atos normativos” (art. 100, inciso I, do CTN) têm em tese sua aplicabilidade reconhecida na data da sua publicação (art. 103, inciso I, do CTN); mas a cláusula “salvo disposição em contrário” deve abranger obviamente os princípios constitucionais tributários. Isto é, não se pode haver por vigente imediatamente o “ato normativo” (como a Instrução Normativa, que não integra, repita-se, o conceito de lei para a ordem jurídica tributária) que se pretende meramente interpretativo, para o fim de dar vigência imediata a uma interpretação que, em ultima ratio, majora tributo.

Ora, se a lei complementar ostensivamente interpretativa (no caso, a Lei Complementar 118/05) não poderia ser entendida, e de fato não o foi, por atuação do Supremo Tribunal Federal, como apta a dar entendimento mais gravoso contra o contribuinte, o que se dirá da instrução normativa – que não é sequer lei (ordinária)? Vale dizer, a sustentar-se que entre as opções que o quadro normativo permitia ao contribuinte – isto é, incluir ou não “tributos recuperáveis” na base de cálculo do crédito tomado – deveria o mesmo adotar a menos vantajosa por força de ato normativo (nem sequer lei!) editado posteriormente ao seu comportamento, a inobservância ao espírito da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e da jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal nos parece frondosa.

É prudente reconhecer que não se pretende aqui declarar inconstitucionalidade de ato normativo algum. Pretende-se, isso sim, dar-se aplicabilidade conforme à Constituição e o CTN. Contudo, deve-se reconhecer que em enfrentando a questão, este CONSEF debruçar-se-á sobre ato normativo emanado por autoridade tributária (Superintendente de Administração Tributária da SEFAZ/BA) que não se encontra em grau de hierarquia superior ao Conselho de Fazenda Estadual.

Aplicar a IN 52/2013 da formaposta pela fiscalização, não é menos que um flagrante desrespeito aos princípios da tipicidade e da reserva legal, este derivado diretamente da competência tributária prevista no art. 146, III, ‘a’ da CF de 1988.

Portanto, da maneira como está sendo utilizada e aplicada pela fiscalização, PGE/PROFIS e maioria deste CONSEF, a referida Instrução Normativa dá uma “interpretação” ao dispositivo e lei complementar, absolutamente inovador em relação ao próprio texto legal, o que é inconcebível.

Em outras palavras, a Instrução Normativa nº 52/2013 ultrapassa o seu papel jurídico e, contrariamente ao que determina a melhor hermenêutica jurídica, a Constituição Federal, a Lei nº 7.014/96 e o próprio CTN, e não está somente a interpretar o texto da lei, mas sim, verdadeiramente, modificando-o ao ponto de inová-lo, trazendo novos elementos a regra matriz de incidência do ICMS nas transferências interestaduais que não estão presentes ou sequer são mencionados por quem lhe compete, in causu, a Lei Complementar nº 87/96.

Dito de outro modo, entendo que não poderia o Autuante valer-se de ato administrativo, ainda que dito meramente interpretativo, para dar interpretação à legislação tributária que implicasse fazer com que o contribuinte (ora Recorrente) tivesse de adotar comportamento diverso ao seu, até então legítimo e lícito, para o fim de aumentar o valor do tributo a recolher aos cofres públicos baianos, em relação a fatos geradores anteriores à edição da Instrução Normativa, ou realizados no mesmo exercício de sua edição.

Também é duvidoso que uma Instrução Normativa exarada pela SAT pudesse validamente alterar o quadro normativo da legislação, mesmo para aplicação no exercício subsequente ao da sua edição, mas essa questão afasta-se do quadro fático destes autos.

É cediço que o RICMS/BA é silente quanto à transferência de mercadorias utilizando-se o valor da entrada mais recente com obrigação de retirar o ICMS, PIS e COFINS desta base de cálculo, ou seja, não há regra no Regulamento (tampouco na lei) quanto ao expurgo dos tributos do valor da última entrada e, sendo assim, o Auto de Infração está desprovido de amparo legal.

Vale ressaltar que não é permitido a qualquer Estado da Federação alterar a base de cálculo de imposto que fora reservada constitucionalmente à Lei Complementar.

A Constituição Federal, no art. 146, III, “a” estatui que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar prejuízos ao pacto federativo.

Não é por outro motivo que a Lei Estadual nº 7.014/96 repete o conteúdo normativo disposto na LC 87/96 sobre a apuração da base de cálculo nas transferências.

Neste sentido, vislumbro que, tanto a LC, quanto a Lei Estadual, determina que a base de cálculo, nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria, sem fazer qualquer exclusão. Trata-se, portanto, do valor da aquisição da mercadoria indicada na nota.

Sob esses fundamentos, concluo pelo PROVIMENTO do Recurso interposto pela Recorrente, para julgar

*IMPROCEDENTE o Auto de Infração.*

Acrescento que o Poder Judiciário do Estado da Bahia tem-se manifestado sobre o tema (como mencionei logo acima), porém, ainda de modo não definitivo.

Por todo o exposto, visualizando ainda ofensa a princípios constitucionais tributários basilares (racionalidade, segurança jurídica, federalismo fiscal e não-cumulatividade do ICMS) e por não ver fundamento legislativo que autorize desconsiderar o conceito “*valor* correspondente à entrada mais recente”, como muito bem sustentou a Recorrente, para criar, por interpretação de uma norma infraconstitucional (a IN SAT nº 52/2013) um conceito que não se encontra da lei complementar – o de “*custo* da entrada mais recente”, sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

## VOTO EM SEPARADO

Em sessão de julgamento do presente processo administrativo fiscal, acompanho o ilustre Conselheiro Relator Henrique Silva de Oliveira, 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 indevida 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, para exigir da empresa contribuinte o estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo do ICMS superior a previsão legal, referente aos exercícios de 2014 a 2017.

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 nobre 2ª 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 transscrito:

(...)

*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 regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJ 26.4.2007)

3. (...) O fato 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 na infração do auto 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 contribuem para justiça fiscal e o desenvolvimento nacional de forma equânime.

Já é matéria pacificada neste E. CONSEF 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 Scaff, 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. Scaff 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 o seguinte posicionamento abaixo transscrito, em consonância com a vigente Súmula nº 166 do STJ, acima exposta por este Conselheiro neste voto em separado, com a devida vénia do i. Conselheiro Relator:

*“(...) 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 Scaff, nas transferências internas a questão está bem resolvida nos estados, exemplo da Bahia, os quais admitem não haver ICMS nestas operações. 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 nº 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 amparam 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, 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 em lide de idêntico teor:

*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 defendente 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 o 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 depararam 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.*

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. 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, inc. I da LC nº 87/96. Os tributos não cumulativos, tributos recuperáveis, sobre as vendas não compõem o custo da mercadoria.

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, embora deva reconhecer que ainda nenhum dos processos transitou em julgado.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a exigência do imposto lançado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0089/18-3**, lavrado contra **LCR COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor **de R\$621.522,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos.  
VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO\*– Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, \*Carlos Henrique Jorge Gantois e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

CARLOS HENRIQUE JORGES GANTOIS – VOTO EM SEPARADO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS