

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0003/17-3  
**RECORRENTE** - LOJAS RENNER S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0166-01/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 31/03/2020

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0036-12/20**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Decretada, de ofício, a exclusão da multa referente aos períodos de janeiro a outubro de 2013. Infração parcialmente procedente. Não acolhida a preliminar de nulidade. Modificada, de ofício, a exclusão da multa aplicada, da Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão recorrida da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 17/03/2017, que formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$ 37.526,93, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

*A infração de código nº 01.02.23, imputada ao autuado, foi verificada no período de janeiro a dezembro de 2013 e se refere à utilização indevida de crédito fiscal do ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Consta ainda que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no Art. 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.*

Após o representante do contribuinte apresentar defesa, às fls. 29 a 44, os autuantes prestam informação fiscal, às fls. 102 a 133. A JJF julgou pela manutenção da autuação nos seguintes termos:

**VOTO**

*Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*No final da peça impugnatória, o Autuado protestou pela realização de prova pericial. No entanto, constato que o processo contém todos os elementos para a decisão sobre a lide, sendo desnecessária a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito, motivo pelo qual, com fulcro no Art. 147, I, do RICMS/97, indefiro o pedido do Autuado.*

*Sobre a juntada posterior de documentos e outras provas requerida na peça defensiva, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que conforme Art. 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 à solicitação do sujeito passivo no sentido de que as intimações sejam enviadas ao escritório do seu patrono, no endereço indicado na peça impugnatória, para fins de recebimento das intimações no presente feito, inexiste óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.*

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

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

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

*...  
§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

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

*Constato que o litígio no presente PAF decorre do entendimento do impugnante, divergente da fiscalização, acerca da interpretação da norma transcrita retro, balizadora da autuação, relativamente à base de cálculo. De acordo com os autos, o defendant utilizou como base de cálculo o valor da entrada mais recente da mercadoria antes da transferência, sem efetuar a exclusão do valor dos chamados “tributos recuperáveis”, ICMS, PIS e CONFINS. Assim, a fiscalização procedeu a glosa dos créditos de ICMS calculados justamente sobre a parcela do valor da operação representada pelos citados tributos.*

*Observo que o autuado se insurge contra a justificativa utilizada para o desenvolvimento do trabalho da fiscalização, que aponta ser baseada no REsp nº 1.109.208/RS e que no seu entendimento não possui qualquer relação com o presente caso. Apresenta vários cálculos demonstrando, sob sua ótica, o equívoco da interpretação do fisco, tentando comprovar que com a exclusão dos tributos indiretos o produto ao final será vendido por um preço menor, gerando menos ICMS na saída ao consumidor final no Estado da Bahia.*

*Verifico que a divergência reside no fato de que o autuado interpreta “o valor correspondente à entrada mais recente” como o valor que consta na nota fiscal. A fiscalização interpreta como o custo de aquisição da mercadoria, tendo em vista que a transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente à mesma empresa, não tendo como se confundir com venda de mercadorias, nem que se falar em receita auferida na operação.*

*Com efeito, entendo, seguindo a linha de raciocínio aplicada pela fiscalização, que o que ocorre é uma movimentação da mercadoria dentro do estoque da própria empresa e, como tal, deve ser tratada de acordo com as normas contábeis relativas ao valor do custo de aquisição do estoque.*

*Assim, como ressaltado de forma pertinente pelos autuantes, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, equivale ao valor da última mercadoria que deu entrada no estoque da empresa em data igual ou anterior à saída em transferência para esse Estado, não podendo esse valor ser contaminado com valores referentes a tributos recuperáveis, considerando que não serão suportados pela empresa e, por conseguinte, não compõem o valor da entrada mais recente.*

*Esse posicionamento, lastreado em normas contábeis, é o que está vigente no âmbito da Administração Tributária e que foi traduzido na Instrução Normativa nº 52/13, que o autuado afirma ser nula de pleno direito, por ser ato do Poder Executivo local, em manifesto confronto com a legislação federal. Nesse quesito, deve ser registrado que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo em vigor, conforme estabelecido no Art. 125 do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB.*

*Na citada Instrução Normativa nº 52/13 a Administração Tributária busca esclarecer, sem modificar o texto do mandamento complementar, o termo “valor da entrada mais recente”, inscrito no Art. 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, de forma a nortear o procedimento da fiscalização. Neste sentido, o item 2.1. da instrução orienta 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.*

*Foi com base nesse entendimento que os autuantes procederam no caso concreto, em acordo com as práticas contábeis, mais especificamente, com o que dispõe o Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) - Estoques, item 11, que serviu de lastro para edição da instrução normativa em comento. Tal pronunciamento esclarece o que compreende o custo de aquisição: “O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), 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.”*

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

*Pelo exposto, conluso pela subsistência da autuação.*

*Assim sendo, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Nas razões recursais, apresentadas nas fls. 154 a 165, volta o representante do recorrente a destacar novamente os fatos.

Incialmente, discorre sobre os fatos da autuação e a Decisão recorrida de piso. Destaca que a autuação se deu pelo fato do valor da base de cálculo do crédito a ser admitido pelo Estado da Bahia deveria ser o custo de aquisição da mercadoria, o que equivaleria ao conceito previsto no art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96, o qual estabelece que a base de cálculo para fins de apuração do crédito, nas operações interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, será aquele da “entrada mais recente da mercadoria”.

Verificou que a autuação fiscal definiu o custo da aquisição da mercadoria através do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - Pronunciamento nº 16, item 11, que estabelece para fins de valoração do estoque, a não inclusão do custo de aquisição de uma mercadoria no valor dos tributos recuperáveis junto ao Fisco (ICMS, PIS e COFINS). Aponta precedentes para essa afirma REsp nº 1.109.298/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, julgado em 25/05/2011, onde reconhece para um caso de remessa de mercadoria produzida pelo próprio contribuinte demandante para seu Centro de Distribuição e, posteriormente, para o estabelecimento final em outro Estado, o custo de produção (diferente, portanto, do de aquisição) como base de cálculo do crédito a ser reconhecido por esse último Estado.

Lembra que esses elementos estão elencados na Instrução Normativa nº 53/2013 [52], publicada no DOE, em 18/10/2013, onde estabeleceu a exclusão da base de cálculo do crédito de ICMS, dos valores pagos a título de ICMS, do PIS e da COFINS, pelo estabelecimento final baiano, quando a mercadoria provier de Centro de Distribuição localizado em outro Estado.

Chama atenção para essas divergências apontadas. Esclarece que como base de cálculo, do valor da entrada mais recente da mercadoria antes da transferência sem a exclusão do valor dos chamados “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS e COFINS), tendo sido glosados os créditos de ICMS calculados justamente sobre a parcela do valor da operação representada por esses tributos citados.

Pontua que a 1ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração.

Pede reforma da decisão recorrida pelo fato que o Auto de Infração é resultado do encadeamento de diversas fontes, as quais constroem, na visão do fisco, o entendimento que justificaria, legalmente, a glosa do crédito de ICMS conferido pelo Estado da Bahia, na qualidade de Estado de destino, nas operações interestaduais praticadas por Centro de Distribuição pertencente ao mesmo contribuinte.

Explica que esse encadeamento mescla doutrina contábil, jurisprudência do STJ, ato normativo do Poder Executivo estadual e pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis para concluir que o custo dos tributos não engloba o custo de aquisição das mercadorias, no presente contexto, e que, portanto, o valor do crédito tomado é superior ao permitido em lei.

Disse que não subsiste à leitura atenta do precedente citado, o REsp nº 1.109.298/RS, o qual trata de caso diferente do presente, a começar, sem se restringir a isto, portanto, pelo fato de que o STJ, naquele julgamento, analisou a aplicação do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96, isto é, a base de cálculo considerando estabelecimento fabril como sendo da mesma empresa proprietária do Centro de Distribuição. Assinala que a Nestlé Brasil Ltda., viu-se obrigada a aplicar o critério estabelecido na Lei Complementar nº 87/1996 para estabelecimentos industriais, em vez de comerciais, o que seria o caso do Centro de Distribuição.

Fala que o STJ desconsiderou a remessa entre o estabelecimento industrial fabricante dos produtos alimentícios, da Nestlé Brasil Ltda., para o Centro de Distribuição da mesma empresa, ambos situados no Estado de São Paulo, consequentemente, o estabelecimento final, destinatário daquele bem produzido, localizado no Estado do Rio Grande do Sul, deveria, segundo o STJ, calcular o valor do crédito de ICMS como o “custo da mercadoria produzida”, nos termos do inciso II, do §4º do art. 13 supracitado.

Refuta que a “*Nestlé havia recorrido à Corte com o objetivo de fazer prevalecer o outro critério, que considerava o valor da operação de circulação de mercadorias anterior à entrada no Centro de Distribuição (CD), alegando que havia, entre o estabelecimento industrial e o CD, uma operação de circulação de bens – comercial – sem transferência de titularidade. No entanto, o STJ desconsiderou essa operação, entendendo que o estabelecimento comercial é mera extensão do processo produtivo próprio, pois a Nestlé Brasil Ltda. produz, no Estado de São Paulo, os alimentos que comercializa, enviando-os para o Centro de Distribuição e, dali, para todo o Brasil (para o RS, naquele caso).*

Justifica que a tomada desse posicionamento é coibir abusos pelos contribuintes que, ao produzirem e comercializarem os bens distribuídos, isto é, sem praticar operações comerciais com terceiros no Estado de origem, incluem elevada margem de lucro já na saída do estabelecimento industrial (antes, portanto, da chegada ao estabelecimento comercial – CD), de modo que essa operação gere a correspondente tributação na saída interestadual do Centro de Distribuição para o estabelecimento final e, por fim, faça com que o Estado de destino outorgue enorme crédito, porquanto já incluída a margem de lucro, na entrada do produto. Consequentemente, o benefício do crédito fornecido pelo Estado de destino seria igualar ou até superar o ICMS devido na saída, anulando a arrecadação do Estado de destino ao passo que o ICMS integral ou quase integral já terá sido recolhido ao Estado de origem.

Salienta que essa operação recai sobre a anulação do efeito fiscal da incidência do ICMS na operação interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, nos termos da Súmula nº 166 do STJ (“não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”). Afirma que está pacificado não apenas no STJ, mas é reconhecido no caso concreto pela própria autuação fiscal, que contextualiza o presente caso nesse mesmo âmbito.

Disse que adquire bens de fornecedores terceiros, o que não produz os produtos que serão comercializados. Desse modo, a discussão relativa à desconsideração da operação comercial é inócuia e irrelevante para o caso concreto, voltando-se o foco da análise para a definição do custo de aquisição da mercadoria que, inegavelmente, é o critério a ser aplicado no presente caso (art. 13, 4º, I da LC nº 87/96).

Assevera que o acréscimo da margem de lucro se dá no Estado da Bahia, no qual deve ser confrontado com o Acórdão do REsp nº 1.109.298/RS, pois o produto é adquirido do fornecedor, pelo Centro de Distribuição, o mesmo já vem agregado pela margem do produtor industrial, em operação padrão de aquisição de mercadoria, sendo que o ICMS é pago naquela saída ao Estado de origem, seja ele qual for, gerando crédito para o estabelecimento distribuidor, na entrada. Posteriormente, a mercadoria é distribuída pelo **custo de aquisição**, chegando, então, ao estabelecimento final no Estado da Bahia.

Explica que agregar-se-á a margem de lucro final, vendendo-se a mercadoria ao consumidor final. Pontua que o crédito é tomado com base no custo de aquisição, que engloba o valor pago pela mercadoria quando adquirida pelo Centro de Distribuição e, consequentemente, repassada para o estabelecimento final, ao passo que o último débito de ICMS, na saída ao consumidor final, englobará aquele custo acrescido pela margem de lucro.

Sustenta que se dúvida não há sobre qual critério utilizado (para estabelecimento comercial, por certo), dúvida alguma poderá existir sobre a utilização do precedente do STJ como fundamento para lavratura deste auto de lançamento. Acrescenta que o cerne do Auto de Infração reside na

exclusão do ICMS, do PIS e da COFINS, enquanto valores despendidos pelo estabelecimento baiano na aquisição de produtos na cadeia comercial, e, portanto, componentes do crédito de ICMS, o precedente, que nada cita sobre a inclusão destes ou daqueles tributos na base de cálculo do crédito, não pode ser invocado. Até porque, o precedente aplica o critério que estabelece o custo da mercadoria produzida, e não custo de aquisição, o que afasta o precedente do próprio alcance de item 11 do CPC 16, sobre o que mais adiante se discorrerá. Acosta decisão do STJ (RESP 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011).

Questiona que esses precedente não deve ser aplicado, pois a aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, tem a mesma base daquele acórdão, sendo que é esta Instrução Normativa que encadeia todas, ou quase todas, as fontes citadas pelo Auto de Lançamento para justificar sua tese.

Constata-se que ao referir-se especificamente aos tributos recuperáveis perante o Fisco (ICMS, PIS, COFINS), a Instrução Normativa nº 53 [52] vai além do acórdão do STJ, agregando o CPC nº 16, item 11, como forma de diminuir a base de cálculo do crédito devido pelo adquirente comercial localizado no Estado da Bahia, quando é o titular do Centro de Distribuição que emitiu a mercadoria. Transcreve o art. 13, §4º, I, pois afirma que não pode de modo algum, sendo que a Instrução Normativa nº [52] 53/2013 se baseia na Lei para excluir os tributos mencionados do cômputo da base de cálculo do crédito de ICMS e a lei nada refere sobre esse ponto.

Destaca a discrepância é textualmente “**o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria**” é semelhante à lei, vem acrescida de tantos outros termos que, no ver da autuação, são meramente interpretativos, que a norma se agiganta, criando, a instrução normativa – ato do Executivo - uma situação muito mais alargada do que aquela prevista em lei. Reproduz o art. 99 do Código Tributário Nacional.

Afirma que não é aplicável o acórdão do STJ relativo ao RESP nº 1.109.298/RS, razão pela qual o auto de lançamento não pode ser justificado sob o anúncio de jurisprudência pacificada, como se denota do texto da autuação, pois a Instrução Normativa nº 53/2013 é nula, de pleno direito, sendo ato do Poder Executivo local em manifesto confronto com a legislação federal que, nos termos do citado artigo 146, III, “a” da Constituição Federal.

Pontua que a CF não delega a definição do conteúdo da não-cumulatividade para o ICMS. Estabelece que o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado (art. 155, §2º, I), sendo que é quanto à interpretação do disposto pela lei complementar, a Constituição estabelece que o crédito de ICMS deve considerar o imposto pago na operação anterior, ou seja, o custo de aquisição, no caso concreto, nos termos do art. 14, §4º, I da LC nº 87/96.

Chama atenção para a inovação do CPC nº 16, item 11, sendo que a fiscalização utiliza a norma para preenchimento da – suposta – lacuna que aponta existir na Lei Complementar nº 87/96, que apenas refere que o crédito será calculado sobre “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Roga para o princípio da não-cumulatividade, quando relata que o valor da entrada não pode ser outro, menor ou maior, do que o valor de entrada, condicionado, no caso da competência delegada à lei complementar, ao aspecto temporal de ser a última entrada, ou, mais recente.

Afirma que esse critério poderia estar compreendido se não fosse a exclusão do custo dos tributos, importada a custo alto do CPC nº 16, item 11, o qual se destina, conforme estabelece o item 01 daquela mesma norma orientadora, ao “tratamento contábil para os estoques”, que diz:

**“Objetivo”**

1. *O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este Pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa*

*em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.”*

Pondera que na atribuição de custo aos estoques, a legislação contábil é vasta, como sabido pela própria autuação, dada a citação de fontes que defendem que os tributos não são nem receita nem despesa à medida que são recuperáveis, ou seja, possuem repercussão jurídica, e não apenas econômica, o que se aplica, primordialmente, aos tributos indiretos.

Vislumbra que a Contabilidade ainda discorre sobre custos de aquisição, excluindo, para diversos fins, o custo dos tributos recuperáveis, o que, porém, não pode atingir nem a Constituição Federal nem a legislação complementar em matéria tributária. É inadmissível que uma norma contábil macule o princípio da não-cumulatividade e a definição, sob o manto daquele, de regras que delimitam o que será tomado por crédito de ICMS – caso do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96.

Reitera que nessa linha, o CPC n.º 16, ou qualquer outro, deve ser aplicado no âmbito de seu alcance, o que se limita à definição do custo de aquisição reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas – item 01 do referido CPC.

Disse que a fiscalização defini a base de cálculo a ser utilizada não é o valor efetivo da operação (ou seja, o valor da entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento do remetente), mas sim, o custo das mercadorias, eis que descontados, nesse caso, o valor de ICMS, PIS e COFINS. Quanto ao ICMS, a Fiscalização afirma que o montante é inserido novamente no valor da mercadoria, mas, certamente, com a utilização da alíquota interestadual, e não com aquela utilizada no momento da sua compra.

Exemplifica que se a entrada mais recente de uma mercadoria se deu por R\$ 1.000,00, entende a Fiscalização que sua transferência deve se dar por R\$ 793,01, eis que descontados R\$ 262,50 relativos aos tributos recuperáveis (17% de ICMS e 9,25% de PIS/COFINS) e acrescidos R\$ 55,51 relativos aos 7% de ICMS incidentes na operação interestadual (cálculo por dentro). Todavia, nos termos do art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96, se a entrada mais recente se deu por R\$ 1.000,00, a transferência interestadual deve se dar por esse mesmo valor, inquestionavelmente.

Constata que se CD de São Paulo adquiriu mercadoria para transferência no valor de R\$ 1.000,00 (exemplo retro), o mesmo irá creditar-se da alíquota interna estadual, no caso, 17% (R\$ 170,00). Se os impostos recuperáveis (no caso do exemplo, apenas o ICMS) forem excluídos do cálculo que gerará o débito na saída, o Centro de Distribuição procederá no cálculo do ICMS, na saída, sobre uma base menor ( $R\$ 1.000,00 - R\$ 170,00 = R\$ 830,00$ ). Assim, recolherá R\$ 165,08, gerando saldo credor no Estado de São Paulo no valor de R\$ 4,92, nessa operação.

Acrescenta que o custo de transferência seja reduzido em função da exclusão dos tributos indiretos, o produto será, ao final, vendido por um preço menor, após o acréscimo da margem de lucro, gerando menos ICMS na saída ao consumidor final, no Estado da Bahia. Em suma, se a Recorrente não tomar o crédito sobre ditos tributos, terá custo de aquisição dos produtos reduzido e, assim, preço de venda final também reduzido, diminuindo proporcionalmente o ICMS a ser recolhido a este estado.

Esclarece que se utilizar o mesmo exemplo anterior, caso os tributos sejam incluídos na formação do custo de aquisição, a mercadoria será vendida aplicando-se a margem final sobre o valor de R\$ 1.000,00. Porém, se não forem, a margem final incidirá sobre R\$ 793,01, reduzindo-se, consequentemente, o valor das saídas.

Infere que os tributos – seu custo – compõem a operação anterior, ou, a entrada mais recente, não se devem excluí-los da base de cálculo do crédito de ICMS, agindo certo a ora Recorrente ao tomar crédito utilizando-se de tal critério. Deve, assim, ser nulificado o auto de lançamento.

Pede e requer que:

- Seja recebido o presente recurso voluntário, por tempestivo, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário até decisão final;

- Seja provido para desconstituição do crédito tributário estampado no Auto de Infração, tendo em vista as razões elencadas na presente peça.

Nesta assentada de julgamento, o ilustre Conselheiro Relator Marcelo Mattedi e Silva deu-se como impedido por ter feito parte da mesa julgadora do voto de primeiro grau.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado com previsão no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, tendo a JJF julgado Procedente o Auto de Infração sobre a imputação de que *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.*

A recorrente alega nulidade do lançamento devido em relação à incerteza devida à metodologia de apuração do crédito tributário e em relação à incompetência do Estado da Bahia delibera sobre a base de cálculo aplicada em operações ocorrida entre os Estados Federativos. A 1ª JJF nega a nulidade suscitada sobre o argumento de que está clara a conduta infracional imputada, com todos os requisitos revestidos das formalidades legais e que não prospera a alegação de incompetência do Estado da Bahia de fiscalização as operações entre os Estados federados, pois segundo a legislação é matéria de competência sim, pois a recorrente encontra-se localizado nesse Estado. Alinho-me a Decisão recorrida em relação às nulidade suscitadas, assim, nego também.

No mérito, vejo controvérsias já pacificadas com divisão bem definida perante o CONSEF, constam votos contrários ao da Decisão recorrida, pois alguns defende com a Recorrente de que a Instrução Normativa nº 52/2013 é fundamento da autuação e norma interpretativa posterior na implicação onde agrava a situação do sujeito passivo, portanto não se aplica a retroatividade para este caso.

Afirmou que as operações decorreram da remessa de mercadorias do seu centro de distribuição em São Paulo para as suas filiais na Bahia, tanto que na descrição do campo “natureza da operação” se extrai a informação de que se trata de “transferência”, sendo evidente a ausência de qualquer intuito comercial na operação.

Quanto à aplicação da Súmula nº 166 do STJ, ressalto que a PGE, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que “não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”, sendo que este entendimento “não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula nº 166 do STJ e a decisão lançada no REsp nº 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do Art. 13, §4º da LC nº 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do REsp nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no Art. 13, §4º da LC nº 87/96. Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.”

Portanto, em decorrência da manutenção do pacto federativo, não há a incidência da Súmula nº 166 do STJ nas transferências interestaduais.

Não pode a fiscalização onerar o contribuinte, devido a mudança na legislação através da Instrução Normativa-IN citada, aplicando assim, esta imposição para fatos anteriores ao da

criação da IN. Alinho-me ao voto proferido pelo Conselheiro Luiz Augusto Fernandes Dourado (Acórdão CJF nº 0271-12/18 - AI nº 206891.3003/16-6, em Sessão de 23/08/2018) desta mesma 2ª CJF:

**VOTO VENCIDO**

[...]

*Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o auto de infração registra a acusação fiscal de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se, portanto, de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.*

*O sujeito passivo, em seu apelo recursal, argumentou, em síntese:*

- i) *Improcedência absoluta do auto de infração;*
- ii) *Do art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96 – Valor da entrada mais recente;*
- iii) *Da IN 52/13 – Inaplicabilidade – Norma destinada ao setor industrial;*
- iv) *Do julgamento do Resp nº 1.109.298/RS pelo STJ - Inaplicabilidade;*
- v) *Do posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.*

*A Recorrente inicialmente, suscita a improcedência absoluta do auto de infração, uma vez que o julgador da 4ª JJF manteve o lançamento do auto de infração baseando-se, tão somente nos votos já existentes no Conselho, sem levar em consideração as derrotas no poder judiciário sobre o respectivo tema.*

*No tocante ao mérito da autuação, observo que a infração combatida, versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias em transferências interestaduais, cujo o cerne é a interpretação da LC 87/96, a qual estabelece a base de cálculo para transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.*

*Em primeiro lugar, a base de cálculo do imposto nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial está definida no art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, como abaixo se lê:*

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

*§ 4º Na saída de mercadorias 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;*

*Vale ressaltar que, não é permitido a qualquer Estado da Federação alterar a base de cálculo de imposto que fora reservada constitucionalmente a 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 em 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 fiscal de entrada.*

*Já o art. 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição Federal, dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS. Na peça inicial, os autuantes informaram terem deduzido da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS, porquanto recuperáveis. Ato contínuo, para compor a base de cálculo da saída subsequente, incluíram o ICMS, com a aplicação da alíquota de origem.*

*O art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) nº 87/96 determina que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando os remetentes não forem os fabricantes, a base de cálculo do imposto em comento é, na exata expressão que utiliza, “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.*

*Instruções Normativas devem conter normas meramente interpretativa, destinadas, por exemplo, a orientar os servidores públicos no exercício de suas atividades, sem força para obrigar ou desobrigar os particulares ou contribuintes.*

*A Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia inovou no ordenamento jurídico e adicionou ao art. 13,*

§ 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/1996 a obrigatoriedade de, na formação da base de cálculo, o remetente "não computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto".

Ao meu ver, a Instrução Normativa extrapolou o campo de direito material, criando uma nova metodologia de apuração da base de cálculo ao prever a exclusão dos tributos recuperáveis sobre a entrada mais recente. Ademais, 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, procedimento que, como cediço, não é autorizado pelo nosso ordenamento pátrio.

A base de cálculo, enquanto elemento essencial e caracterizador do tributo, depende de Lei em sentido formal para sofre qualquer alteração. Sendo assim, não existe base legal para a exclusão dos tributos não cumulativos da base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Tendo em vista que todas as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorreram apenas do fato de os autuantes terem excluído ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo, metodologia esta que se mostra em desalinho com a Lei Complementar nº 87/96, nada mais restaria a ser exigido.

Tais importâncias (ICMS, PIS e COFINS), efetivamente, fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente, mesmo no caso de serem recuperáveis na tributação "a posteriori" em razão da não cumulatividade.

Saliento ainda, que após pesquisa sobre o tema, verifiquei o Acordão JJF nº 0127-02/12, o qual versa sobre determinado caso, em que a fiscalização autuou o contribuinte que apurou o ICMS expurgando o PIS, COFINS e ICMS – situação contrária à presente demanda. Neste acórdão, a JJF decidiu por unanimidade que seria necessária a inclusão de tais tributos na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação. Entendo que o Ente tributante deva adotar posturas e entendimentos não conflitantes, pois tal posicionamento resulta em grande insegurança jurídica, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal.

Colaciono abaixo a ementa do Acórdão JJF nº 0127-02/12, no qual a fiscalização lançou contra contribuinte que apurou o ICMS expurgando os ditos "tributos recuperáveis":

**EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PREÇO INFERIOR AO DE AQUISIÇÃO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO.** Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Infração caracterizada. 2. **DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. DESTINADAS AO CONSUMO.** Falta de recolhimento. Infração reconhecida. Negados os pedidos de diligência e perícia. Não apreciadas alegações de inconstitucionalidade. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime. "Infração 01 - 03.02.05 – Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$ 1.139.924,72, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Conforme estabelece o art. 56, V, a, do RICMS/BA, e o art. 17, § 8º, I, da Lei 7.014/96, na saída de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No caso presente a empresa efetuou as transferências interestaduais de saída, constantes dos relatórios do ANEXO I, em valores inferiores aos da entrada mais recente, em relação a cada item."

Por fim, no tocante a reinvindicação dos patronos no sentido de que as informações sejam encaminhadas ao presente subscritor, pontuo que nada impede o seu atendimento, entretanto, registro que as intimações relacionadas ao processo administrativo fiscal são regidas pelas normas inseridas no Art. 108 do RPAF/BA, portanto, acaso não atendido ao pleito da Recorrente, não pressupõe motivo de nulidade da intimação.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Também transcrevo outro voto da 1ª CJF que me faz ter certeza a coerência de que a autuação é totalmente insubstancial, a conselheira Rosany Nunes de Melo Nascimento acompanha a decisão da 1ª JJF (A-0112-01/13), onde relator foi de extrema legalidade e aplicabilidade da lei, rechaçando todos os fatos imperiosos da autuação, nos seguintes termos:

#### VOTO DIVERGENTE

Conforme consta no relatório, através do Auto de Infração originário do presente PAF foi constituído crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal por ela apropriado em relação às operações de

*transferências interestaduais de mercadorias destinadas à revenda que realizou entre estabelecimentos de sua titularidade.*

*O lançamento fiscal tem fulcro no quanto disposto no artigo 17, §7º, inciso I da Lei Estadual n.º 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no artigo 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96.*

*O aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese dos referidos dispositivos legais.*

*No entender do Recorrente, o que foi ratificado pelos membros integrantes da 1ª JJF, os valores objeto de lançamento foram apurados com base em critérios não autorizados pela Lei.*

*Sustenta que, nos termos da Lei Complementar, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mesma mercadoria, assim entendido aquele efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, nele devendo estar incluso o ICMS incidente naquela operação.*

Já o Nobre Relator, adotando o entendimento externado pelo Superintendente da Administração Tributária através da Instrução Normativa nº 52/13 e valendo-se de conceitos contábeis de custo das mercadorias em estoque, valida os critérios adotados pela fiscalização, para fins de determinação da base de cálculo das operações de transferência, consistentes no expurgo do valor correspondente ao ICMS incidente na operação interna de aquisição originária do centro distribuidor (17%) e consequente gloss up da mesma base de cálculo para fins de inclusão do valor correspondente ao ICMS incidente na operação de transferência interestadual (12%).

*Em apertada síntese, o voto se fundamenta na assertiva de que tendo o inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei 87/96 deixado de especificar o que se deve entender pela expressão entrada mais recente, razoável traçar um paralelo com o método de apuração da base de cálculo aplicável às operações de transferência de mercadorias industrializadas – inciso II do mesmo dispositivo legal – situação em que se adota o valor do custo da mercadoria industrializada que, a seu turno, não contempla o valor do ICMS incidente na operação por se tratar de tributo é recuperável.*

*Discordo veementemente deste posicionamento. Apesar de admitir que, sob o ponto o aspecto matemático, o procedimento adotado pela fiscalização tem certa coerência, entendo que este é completamente desprovido do pressuposto de legalidade que lhe é imprescindível.*

*Como é do conhecimento deste órgão julgador, nos termos prescritos pela nossa Carta Magna, cabe à Lei Complementar definir os tributos e suas espécies, e em relação aos impostos nela discriminados, os respectivos, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.*

*Dúvida não há de que o ICMS está incluso no rol dos impostos discriminados no texto constitucional, pelo que também não é controverso que só a Lei Complementar poderá dispor sobre a base de cálculo a ser utilizada nas diversas hipóteses em que se verifica a incidência do referido imposto.*

*No presente caso, a Lei Complementar 87/96, cumprindo o quanto determinado pela Constituição, estabeleceu, de forma expressa, que nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, in verbis:*

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

*§4 – 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; (grifos meus)*

*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.*

*A Lei n.º 7.014/96, seguindo o comando normativo que lhe é hierarquicamente superior, assim dispõe:*

*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; (grifos meus).*

*Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúvida, omission ou mesmo impreciso no conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e específicos, com clareza hialina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de que aqui*

se trata.

Em verdade, o que se verifica no presente caso é uma divergência de interpretação acerca do conteúdo da norma. Em outras palavras, o que se deve entender da expressão “valor da entrada mais recente”.

Poderia me alongar tratando dos diversos métodos de interpretação da norma jurídica tributária de que dispõe o exegeta, entretanto, não me parece ser o caso. No meu sentir, não há outra interpretação que se possa conferir ao referido dispositivo, senão aquele que o próprio texto enuncia.

A meu ver, o vocábulo *valor da entrada* contido no texto da norma conduz o interprete à única e necessária conclusão, vale dizer: a base de cálculo a ser considerada nas operações de transferência realizadas entre estabelecimentos de titularidade de um mesmo contribuinte deve corresponder ao valor constante no documento fiscal que acobertou a entrada imediatamente anterior à referida saída por transferência da mercadoria. E este valor corresponde ao montante pago pelo adquirente, nele incluído o ICMS incidente na operação.

Esta conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do §7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que elege como a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o *preço de aquisição* daquela, o qual, como cediço, contempla o valor do ICMS incidente na operação.

Nos termos do dispositivo em comento, o valor da entrada mais recente deve ser utilizado apenas na hipótese de o estabelecimento remetente só adquirir mercadorias por transferência. Isto porque, em operações desta natureza não há o que se cogitar de preço, aplicável tão somente em atos de mercância.

Assim é que, em observância ao quanto disposto no artigo 108 do CTN, não há aqui espaço para cogitar do uso da analogia ao quanto previsto para as transferências de mercadorias que tenham sido submetidas a processo de industrialização pelo estabelecimento remetente (inciso II, § 4º da Lei nº 87/96), até mesmo porque, a existência de similitude entre as situações previstas nas normas objeto de integração é pressuposto imprescindível à utilização deste método interpretativo, evento que não se constata no caso dos autos.

Através do mencionado inciso II – aplicável às mercadorias industrializadas – o legislador determina que a base de cálculo aplicável à situação fática ali prevista deverá corresponder ao valor do custo da mercadoria transferida. Destarte, lógico e sistemático que este seja aferido seguindo os ditames da legislação comercial em vigor.

Já na hipótese do inciso I – mercadorias objeto de revenda – resta estatuído que a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, elemento que não comunga de qualquer identidade com o custo, daí porque imprestável o referido método para conferir legalidade à adoção de critérios de apuração semelhantes, como pretendeu o Nobre Relator.

Demais disto, admitir que a discricionariedade da administração pública quanto à interpretação das normas que tem o dever de aplicar em razão do exercício de sua atividade vinculada, possa ensejar na alteração do conteúdo destas ampliando-o, conforme fez o Superintendente da Administração Tributária ao editar a Instrução Normativa nº 52/13, entra em rota de colisão com os princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários da segurança jurídica. O que não se pode conceber em qualquer hipótese!

Em face do exposto, entendo que o lançamento de ofício não pode prosperar, uma vez que pautado em interpretação extensiva e, por conseguinte, desautorizada pelo ordenamento pátrio, da norma legal que lhe dá supedâneo.

Por tudo exposto, concluo que a retirada da base de cálculo dos “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS e CONFINS), que estes valores não corresponderiam ao totum da **operação mais recente**, mas, sim, ao **“custo de aquisição”** contabilizado na mercadoria, o que contraria o que dispõe o inciso I, § 4º, do Art. 13 da LC 87/66, e o que também dispõe o Artigo 312 da Lei nº 7.014/96, pois, o Contribuinte se enquadraria como empresa Comercial, e para tanto, somente deverá ser considerado o valor da nota fiscal de **aquisição mais recente**.

Diante do exposto, por tudo que analisei, concluo por não ver fundamento legislativo que autorize a aplicação retroativa da IN SAT nº 52/2013. Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário e julgo IMPROCEDENTE o auto de infração.

## VOTO EM SEPARADO

Na presente sessão de julgamento, acompanho o ilustre Conselheiro Relator José Raimundo Oliveira Pinho, no sentido de julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe, dando PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, tempestivamente, pela empresa recorrente. Todavia, para tal me valho de outra fundamentação legal que passo a expor neste voto.

Verifico que a autuação refere-se à utilização indevida de crédito fiscal do ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Consta ainda que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no Art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96, referente ao período de janeiro a dezembro de 2013.

Por oportuno, vale registrar que a infração diz respeito a **operações de transferências interestaduais de mercadorias da mesma empresa**. Neste sentido, assinalo que já tive oportunidade de julgar inúmeros processos e participar de tantos outros sobre a mesma matéria nesta egrégia 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual. Assim sendo, vou procurar ser conciso nas minhas argumentações neste voto em separado, no sentido de acolher as impugnações da empresa contribuinte para afastar a incidência de ICMS nas operações que tratam a autuação em tela, sob a fundamentação que passo a expor.

Ao 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 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**

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

- 1. Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos.*
- 2. O Supremo Tribunal Federal entende ser 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 da autuação em julgamento.

Me permito 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 na 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 transcrito, em consonância com a vigente Súmula nº 166 do STJ, acima exposta por este Conselheiro neste voto em separado, com a devida vênia 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 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 tratar-se de qualquer operação de circulação onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física no 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, dando 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, no que então, já se pode falar em uma jurisprudência firmada neste sentido. Por isso, trago aqui o excelente voto de 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 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 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 maior 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

O critério utilizado, fundamenta-se na LC 87/96, reproduzido na Lei nº 7.014/96, art. 17, parágrafo 8º, I - *a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente de mesmo titular localizado em outra unidade da Federação é o valor correspondente à entrada mais recente. Assim, o lançamento de ofício foi feito com fundamentos na ordem tributária legal.*

Contudo, a Instrução Normativa nº 52/13, em caráter nitidamente interpretativo, estabeleceu que o valor da entrada mais recente é o valor efetivamente suportado pelo adquirente, já que o ICMS pago na aquisição é recuperado, mediante lançamento a crédito na sua conta corrente fiscal.

**Verifico ainda, que parte do lançamento ocorreu antes de outubro de 2013,** mês da edição **Instrução Normativa nº 52/13.** Os próprios autuantes em diversos processos similares têm pontuado que a lei aplica-se a fato pretérito quando seja expressamente interpretativa, porém excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados e que nesse sentido as portarias e instruções normativas são normas complementares, e que então, cabe ao CONSEF também apreciar a eventual dispensa da penalidade constante do dispositivo citado do CTN. Há também em diversos processos similares, pareceres favoráveis da PGE/PROFIS no sentido de se acatar a exclusão da multa .

De fato, a Instrução Normativa nº 52/13 é norma interpretativa, inclusive já reconhecida em decisões judiciais em processos similares pelo Tribunal de Justiça deste Estado, o que, em outros termos, significa que a instrução normativa esclarece o que já era possível apreender a partir da Lei nº 7.014/96 e da LC 87/96, contudo isto implica também na exclusão de penalidade, pela exegese do art. 106, I do CTN. Vejamos o teor do art. 106 do CTN:

*Art. 106. CTN A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

A Instrução Normativa nº 52/13 trouxe esclarecimentos do que vem a ser o valor correspondente à entrada mais recente no caso de transferências interestaduais, e sendo norma interpretativa pode ter efeitos retroativos, sem contrariar o princípio segundo o qual lei nova não retroage.

No direito tributário, a norma se volta para a conduta do contribuinte, e uma vez ocorrido o evento previsto (infração à lei tributária) deve se submeter à consequência punitiva além do pagamento da obrigação principal. Tal punição visa coibir o contribuinte de adotar conduta lesiva à ordem tributária. Contudo, a multa tem como pressuposto a prática de um ilícito e tem finalidade punitiva, mas a correção monetária destina-se a atualizar o valor da moeda, o seu poder de compra.

Enquanto as multas por infração são aplicadas com caráter punitivo visando impor o cumprimento efetivo e tempestivo das obrigações tributárias, os acréscimos moratórios visam repor o valor que o Estado deixou de obter se houvesse recebido o imposto em seu devido tempo,

e por outro lado, estando o mesmo valor em posse do contribuinte, no decurso de tempo entre o fato gerador e obrigação de pagar o imposto, este se locupletou indevidamente com rendimentos e correções monetárias que cabiam ao Estado, se houvesse o adimplemento da obrigação tributária no devido tempo.

Face aos fundamentos acima, NEGO PROVIMENTO a o Recurso Voluntário, excluindo de ofício as multas até o mês de setembro de 2013, mantidos os acréscimos moratórios. Auto de Infração Procedente em Parte.

## **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, de ofício, excluir a multa para os períodos de janeiro a outubro de 2013, reformando a Decisão recorrida e julgando **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0003/17-3**, lavrado contra **LOJAS RENNER S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$37.526,93**, sendo o valor de R\$10.222,75, 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\$27.304,18, sem incidência da multa de 60%, conforme o art. 106, I do CTN.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Alexandrina Natalia Bispo dos Santos e Maurício Souza Passos.

VOTOS VENCIDO e \*EM SEPARADO – Conselheiros: José Raimundo Oliveira Pinho, Carlos Antonio Borges Cohim Silva e \*Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de Fevereiro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO EM SEPARADO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO VENCEDOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS