

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 206891.3043/16-8
<b>RECORRENTE</b>	- QUÍMICA AMPARO LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0071-04/17
<b>ORIGEM</b>	- IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 01/11/2018

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0237-11/18

**EMENTA:** ICMS CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. O argumento de que a multa aplicada de 60% foge ao conceito de razoabilidade, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, não se aplica, pois trata-se de norma expressamente interpretativa. Aplica-se a regra contida no Artigo 100 do CTN, para desoneras o sujeito passivo das penalidades impostas, por se tratar de matéria eminentemente jurídica e considerando a necessidade de promover a segurança jurídica nos julgamentos exarados por este Conselho de Fazenda, tendo parecer sobre a questão da PGE/PROFIS que coaduna com o mesmo entendimento. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 4ª JJF N° 0071-04/17, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 17/10/2016, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$303.435,83, bem como multa de 60%, em razão da seguinte irregularidade:

*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.*

*Consta, ainda, a seguinte informação: Trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência da infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

### VOTO

*O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.*

*O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99.*

*Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiram a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.*

*Antes, porém de qualquer apreciação, esclareço, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam*

*ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.*

*Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.*

*Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.*

*Desta forma, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.*

*Feito tal esclarecimento, retorno aos fatos alegados. A autuada aponta elementos que ao seu entender implicariam na nulidade do feito, o que passo a apreciar neste momento. Inicialmente, a defesa indica que o lançamento não teria de forma clara explicitado qual seria a infração cometida, diante do fato de inexistir qualquer tipo de especificação exata sobre a mesma, uma vez que a capitulação apresentada a título de infração, no que concerne aos artigos capitulados, não ser capaz de detalhar a motivação para a autuação fiscal.*

*Em verdade, os autuantes, de forma até exagerada, pela quantidade de elementos, dados e fatos trazidos, podem ser acusados de tudo, menos de imprecisão na caracterização, motivação e especificação da infração, uma vez que descreveram a acusação com a devida e necessária precisão, mencionando decisões no sentido da mesma pelo Poder Judiciário, decisões administrativas no mesmo sentido, legislação infringida, penalidade aplicada, e todos os demais elementos que pudesse de forma cristalina e segura propiciar ao autuado o pleno e total conhecimento do teor da acusação fiscal, e propiciando, como de fato o foi, a absoluta possibilidade de defesa ante a acusação imposta, motivo pelo qual tal argumento não pode ser acolhido.*

*Da mesma forma, a tese de que o Auto de Infração não especifica quais elementos considerados que teriam extrapolado o conceito contido no artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, também não pode prosperar, diante não somente dos esclarecimentos prestados quando da autuação, no corpo do próprio lançamento, como, de igual forma, pelos demonstrativos elaborados e de conhecimento da autuada, diante da sua entrega mediante recibo de cópia dos mesmos, fato nem mesmo contestado pela empresa. Além disso, a redação dos dispositivos legais tidos como infringidos é de solar clareza, não ensejando qualquer dúvida acerca dos parâmetros e conceitos adotados para a glosa dos créditos fiscais efetuada.*

*Refuto também o entendimento defensivo de ser o lançamento abstrato, uma vez que o mesmo se lastrou em elementos constantes nos dados fiscais do sujeito passivo, através de suas operações de transferências, ou seja, notas fiscais, bem como elementos contábeis também elaborados a partir de dados do próprio sujeito passivo, ou seja, dados efetivamente concretos, disponibilizada à fiscalização.*

*Igualmente, não se pode afirmar, como o fez o sujeito passivo, que houve qualquer desobediência ao princípio da não cumulatividade, diante do fato de que ele pode tanto ser considerado como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado.*

*Trata-se de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases anteriores de seu ciclo econômico. A norma constitucional em evidência possui eficácia plena, não necessitando de normatização infraconstitucional posterior.*

*Em nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, incisos IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambos da Constituição Federal.*

*Tais regras visam evitar o chamado efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonrar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.*

*Em suma, a não cumulatividade incide em momento posterior à constituição da obrigação tributária, e deverá ser realizado de maneira vinculada, vez ser necessária à apuração do imposto devido, e da qual não se pode dispor sem feri-la, além de não depender da existência de qualquer norma regulamentar para que produza seus*

efeitos no mundo jurídico.

E frente a isso, da análise do feito, verifico que em momento algum a determinação constitucional deixou de ser albergado, quando do lançamento, evidentemente, nas hipóteses em que deveria ser aplicada, e no caso da infração, o não aproveitamento integral dos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais deu-se por vedação legal, o que não significa negação ou não aplicação a tal princípio.

O crédito fiscal que se está a glosar é unicamente aquele que excede à previsão legal, sendo aquela parcela que se encontra adstrita aos limites impostos pela Lei Complementar, devidamente respeitados, bem como nos termos contidos no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Observo, ainda, por pertinência, que em relação ao respeito ao princípio da não cumulatividade, a autuação baseou-se na Lei Complementar, que na forma do próprio texto constitucional regula a matéria, tendo sido absorvido na sua totalidade pela Lei estadual 7.014/96 a qual mantém inteira coerência e obediência não somente ao preceito constitucional, como, de igual modo, às disposições ali inseridas.

Diante das colocações defensivas, verifico o atendimento e respeito ao princípio da legalidade estrita, vez ser sabido que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a abarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possam determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E os autuantes, ao realizarem o lançamento, nada mais fizeram do que obedecer a tal preceito.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O que foi plenamente atendido na autuação, a qual atendeu aos ditames dos artigos 39 e 18 do RPAF/99, não se podendo falar em nulidade do lançamento.

Isso diante do fato de que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles “O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”.

Além disso, a própria Constituição Federal, em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: “defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for a natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ter sido dada a oportunidade de a empresa produzi-la, sem qualquer prejuízo à sua defesa.

*Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo se encontra fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.*

*A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:*

*“[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.*

*Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à autuada, o foram de modo inofensável.*

*Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.*

*Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.*

*Da análise do processo, se verifica que todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa foram observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação do sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a quaisquer outros princípios do processo administrativo tributário.*

*Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto pela defendant, entendo que seus pleitos não podem ser acolhidos, adentrando, pois, no exame do mérito da autuação propriamente dito.*

*Ao fazer tal análise, observo que tal matéria tem sido exaustivamente debatida neste Conselho, o qual tem firmado posição consolidada, inclusive diversos lançamentos de mesma natureza já foram julgados, conforma apontado na informação fiscal, contra a própria empresa autuada, e observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi examinada a fundo por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular,*

*Sabido é que a Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à lei complementar o importante papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS.*

*No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88, determina:*

*“Art. 155.*

*(...)*

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

*(...)*

*XII - cabe à lei complementar:*

*(...)*

*i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.*

*Importante ressaltar aqui, que o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: “fixar”, o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbete próprio. Versão eletrônica.), significa “determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável”. E se fizermos a consulta da palavra determinar, teremos que tal palavra significa “delimitar, fixar, definir, precisar, decretar, especificar”, não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar, como pretende a*

Recorrente.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, a qual regula especificamente o ICMS, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 do mesmo diploma, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, referem que à lei complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.

Parece indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do artigo 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquele contida no seu § 4º, inciso II, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

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

(...)

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

(...)

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

Dessa forma, observa-se que a base de cálculo se submete ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

No tocante a entendimento do contribuinte de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), quanto à aplicabilidade deste regramento, constato que já se encontra pacificado ao âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação, e de qualquer outro sentido. Ao amparo de tal assertiva, posso mencionar decisão do Supremo Tribunal Federal, exarada no RE n.º 79452-RS, conforme voto do Min. Marco Aurélio Melo: “... obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de”, e nunca adotaria a expressão ‘assim entendido como’”.

Além disso, o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Por tais razões, não posso concordar com tal arguição, não a acolhendo.

De fato, reporta-se que a determinação da base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, sendo que, qualquer legislação ordinária que venha a contradizê-la se constitui em afronta ao comando Constitucional, razão pela qual a determinação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por se apresentar como ilegal, além de inconstitucional.

Na esfera administrativa, frente a posições de estados como São Paulo e Minas Gerais, especialmente o primeiro, através da Decisão Normativa CAT 05/2005, em estabelecer nas suas legislações conceitos alargados daqueles contidos na Lei Complementar, posso mencionar o voto proferido pelo Conselho de Contribuintes do

*Estado do Rio de Janeiro, ao apreciar matéria de semelhante ordem, proferido no Acórdão nº 5.258, Recurso nº 22.214, de lavra do Conselheiro Antônio de Pádua Pessoa de Mello, in verbis:*

*“(...) É pacífico que Minas Gerais adicionou outras rubricas na ‘base de cálculo das transferências interestaduais’, frente à lei federal, e, repita-se, não cabe fazer qualquer análise técnica daquelas, por impertinente quanto à questão de fundo.*

*Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação – in casu, o Estado do Rio de Janeiro – ser obrigado a admitir, como crédito, o prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.”*

Assim, fica evidenciado um conceito que segue a mais elementar lógica do pensamento: se estamos falando de custos de produção, há de se entender que uma vez encerrada a produção, encerraram-se também os custos inerentes ao processo. Logo, a despesa com frete para entrega da mercadoria ocorre em momento posterior à produção e não pode, portanto, ser inserido como um gasto necessário para produzi-lo. Não tem qualquer cabimento jurídico a apropriação de despesas operacionais, como as que foram acima elencadas, que estão distanciadas da intervenção direta nos processos de fabricação de elementos que são gastos inclusive depois de encerrado o ciclo de produção.

Outro ponto da linha de defesa, ao afirmar que seguiu a determinação do estado de São Paulo, e sua legislação, ao emitir os documentos fiscais e apurar a base de cálculo da operação, diz respeito ao disposto no artigo 102 do CTN, que trata da obrigatoriedade dos entes federativos em reconhecer a extraterritorialidade das suas respectivas legislações tributárias. Teria o legislador paulista, mineiro ou de qualquer outro estado a primazia de estabelecer uma verdade unipolar e indiscutível, ao seu bel interesse?

Tanto é direito do contribuinte resistir à injusta pretensão do Estado como também de qualquer ente federativo, opor resistência à lei que fira direitos, e que se configura como inconstitucional ou que se expresse como abuso ao Direito. Também não é justificável o impugnante alegar que cumpriu a lei tributária dos estados de São Paulo, e neste sentido, entendo ser livre e lícito ao contribuinte, opor-se à pretensão do Estado, quando entender que o imposto não é devido, como agora o faz contra o Estado da Bahia. Tivesse melhor atenção sobre as regras constitucionais tributárias e sobre as decisões dos Tribunais Superiores, resistiria legalmente à pretensão imposta por aqueles estados, procurando os meios jurídicos cabíveis para recolher o imposto a quem é de direito, na quantia exata dos valores que lhes são legalmente devidos. Concluo que o impugnante, utilizando-se de uma operação aparentemente perfeita sob o plano jurídico, recolheu aos estados de origem das transferências, mais impostos do que aqueles que lhe são constitucionalmente devidos, aproveitando-se de uma dissimulação jurídica praticada por aqueles estados, para aumentar a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Resta ao sujeito passivo acionar o Poder Judiciário para ressarcir imposto que lhe foi injustamente cobrado nesses estados e argumentos para isto não lhe faltam, visto que estados como São Paulo, embora aparentemente agindo no exercício de seu direito, violaram princípios e mandamentos constitucionais necessários ao reconhecimento desse direito pelo ordenamento jurídico vigente, e para não deixar de citar a jurisprudência deste Conselho, trago aqui breve trecho de voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº CJF 0016-12/09: “Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abranger tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétreia da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo. Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”.

Voltando ao tema central da autuação, relevante, por pertinência, igualmente mencionar também, decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão proferida no RE nº 707.635-RS, ao decidir que “a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando saí de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”.

*Diante de tal posicionamento, mostra-se cristalino que a jurisprudência dos órgãos de cúpula do nosso Judiciário é unânime em reconhecer a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar veiculadora de “normas gerais de direito tributário”, especialmente no que se refere à base de cálculo.*

*De concreto, posso inferir que em face dessa interpretação trasladada em norma, nasceu a possibilidade de conflitos entre o Estado de São Paulo e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres paulistas poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao montante calculado de acordo com a Lei Complementar n.º 87/96, conforme vemos no presente momento.*

*Por outro lado, a limitação legal existente para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não fere o princípio da não cumulatividade deste tributo, conforme alegação defensiva vez que tal princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “Lei Complementar”, consoante disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, conforme já observado anteriormente.*

*Impende abordar que se a própria Lei Complementar n.º 87/96, ao determinar taxativamente a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade.*

*Dessa forma, na hipótese do remetente ter destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsão legal, sendo que agindo da maneira como a empresa vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais normas que assim regem a matéria:*

*Ante a hipótese de o remetente ter destacado ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.*

*Assim, as alegações postas não procedem, tendo a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelo autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) que é mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.*

*Em conclusão, o crédito apropriado pela recorrente é indevido, por quanto incorporou somas referentes a custos não autorizados pela Lei Complementar. Malgrado ser estadual a competência legislativa do ICMS, não é menos verdade que a legislação tributária de cada Estado deve guardar estrita obediência às regras e limites exarados pela norma complementar, e pela Constituição Federal, conforme se extrai de decisão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 707.635-RS, pela sua 1ª Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 13 de junho de 2005, já mencionada anteriormente:*

**“TRIBUTÁRIO. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. TRANSFERÊNCIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO.”**

1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF.
2. A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual.
3. Arroz beneficiado é produto industrializado.
4. A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.
5. Impossibilidade de pauta fiscal.
6. Homenagem ao princípio da legalidade.
7. Recurso do Estado do Rio Grande do Sul improvido.”

Finalizo, transcrevo parte do voto então proferido, relativo a tal tema:

“Sobre o assunto, em debate, há de se considerar que:

- a) a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF;
- b) a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impera de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;”

Quanto ao fato da edição da Instrução Normativa 52/13 e seu combate pela defesa, embora as operações abarcadas pelo lançamento sejam de transferências de estabelecimentos industriais, o entendimento do Poder Judiciário, através dos Tribunais Superiores, tem sido no sentido de equiparar as operações realizadas por Centros de Distribuição àquelas realizadas por estabelecimentos industriais, o que ensejou, inclusive, a decisão do ministro Castro Meira, quando da apreciação do REsp 1109298/RS.

Em decorrência de tal fato, e visando esclarecer a questão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, aclarando, pois, a questão.

Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que “a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.”

Isso por que a regra é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na aliena ‘a’ do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...).”

Tal princípio encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: “(...) não é inoportuno afirmar que não existem ‘exceções’ ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei ‘interpretativa’ e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo ‘exceção’. (...).”

Esta é a regra geral. Todavia, como visto o artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de entendimento de ferir o princípio da segurança jurídica.

Em que pese tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito.

Como exemplo, posso citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:

**"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...)."**

1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.

2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

3.(...)  
4.(...)

5. Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.

6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade".

Dito isso, analiso a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou Decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A Instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, a trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução Normativa não cria, modifica ou extingue norma. Apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:

"As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoria e de dependência."

Da mesma forma, posso mencionar decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:

"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN , ART. 110 . I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN , art. 100 , I . Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de constitucionalidade, pelo que esse ato normativo não está sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal : ADIn n. 311- 9-DF. III. Ação direta de constitucionalidade não conhecida".

Assim, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente.

Não há que se falar, pois, em invenção ou inovação da forma de se tributar as operações de transferência, vez que a metodologia aplicada é aquela entendida pela administração tributária como a correta para tais casos.

Isso não significa que este julgador esteja pretendendo aplicar retroativamente a interpretação da mencionada Instrução Normativa, mas apenas, com base nos esclarecimentos nela contidos, apreciar a matéria.

No tocante a alegação de confiscatoriedade da multa, diante do percentual aplicado, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou "jus imperium".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que "nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei". Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que "O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e

170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analizando a posição jurisprudencial, posso citar a decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. [...] 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APPLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).

2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.

3. Agravo regimental a que se nega provimento”.

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.

Quanto à existência de lançamento onde se discute a base de cálculo nas transferências efetuadas pelo estabelecimento do estado da Bahia, são e não poderia deixar de ser, fatos apartados, independentes, e autônomos, sem vinculação direta com a matéria do presente, motivo pelo qual deixo de fazer maiores comentários a respeito.

*Em relação a colocação feita na informação fiscal, acerca da possibilidade de dispensa da multa imposta à empresa autuada, bem como pedido da defesa de aplicação do artigo pertinente do CTN, informo que neste momento processual, e nesta instância administrativa, é vedado ao julgador a dispensa ou cancelamento de multa por descumprimento de obrigação principal, razão pela qual não a aplica, por absoluta incompetência legal deste foro, diante do fato da impossibilidade de aplicação do conteúdo do § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, conforme requerido, por se tratar a imposição de multa por descumprimento de obrigação principal e não obrigação acessória.*

*Fato é que a imposição da multa em questão possui base legal, não cabendo aqui se discutir, como pretende o autuado, a sua justeza ou oportunidade, pois cabe tanto ao autuante, quanto ao julgador e ao próprio contribuinte, a sua obediência.*

*No tocante às arguições de inconstitucionalidade, por força do artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual não posso adentrar em tal discussão.*

*Dessa forma, creio que assim, nenhuma dúvida paira acerca não somente do acerto da autuação realizada, razão pela qual entendo que a infração é procedente, e como tal o Auto de Infração.*

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário fls. (221/243), visando a reapreciação da Decisão de piso pelos fatos e fundamentos abaixo arrolados:

Após tecer um breve relato dos fatos, discorre sobre a improcedência da autuação, alegando que as operações de transferência foram realizadas em total consonância com a legislação tributária.

Cuidam os autos de Auto de Infração lavrado pelo Estado da Bahia, em face da ora Impugnante, com o fim de serem cobrados os valores entendidos como devidos, em face de utilização supostamente indevida de créditos fiscais de ICMS, decorrentes de operações interestaduais, cuja base de cálculo utilizada foi aquela fixada pela unidade de origem, tendo incorrido na lavratura do Auto de Infração, apontando-se, para tanto, a suposta ocorrência de infração, assim discriminada:

*“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 de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CALCULO, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração”.*

O Impugnante, afirma, que foi com base nessa fundamentação, que os agentes fiscais procederam à autuação, por descumprimento aos artigos 93, § 5º, II; 97, VIII e 124, todos do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Além disso, foi-lhe aplicada a penalidade prevista no artigo 42, inciso VII, da Lei nº 7.014/96 (*60% do valor do crédito fiscal supostamente indevido*).

Alega nulidade do Auto de Infração (AIIM) por não possuir suporte para apenamento, alegando que por todos os ângulos que se analise a questão, sendo de rigor o julgamento de total improcedência da autuação fiscal, porquanto:

*(i) ocorreu evidente afronta ao princípio da não-cumulatividade, nos termos do art. 155, § 2º, I da Constituição Federal/1988, assim como aos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, uma vez que a Impugnante tem todo o direito de se creditar do ICMS, nas operações interestaduais;*

*(ii) não se pode pretender alterar a forma de apuração estabelecida pela Constituição Federal, com a devida obediência do quanto constante dos atos normativos dos Estados da Bahia e de São Paulo, tendo sido utilizado para a apuração dos cálculos relativos à base de cálculo para a apuração do ICMS, na realização de tais operações, o custo definido e apurado do produto, segundo as normas brasileiras de contabilidade --- a regra exigida e imposta pelo Estado de São Paulo; e*

*(iii) a indevida aplicação de multa em patamares extorsivos, encontrando-se eivadas de vícios de inconstitucionalidade ou subsidiariamente a aplicação da regra contida no §7º, do artigo 42, da Lei Estadual nº 7.014/1996, haja vista que a situação da ora Impugnante se subsume ao cancelamento total da multa imposta, especialmente porque foi obrigada pelo Estado de São Paulo a agir dessa forma.*

Traz que, verifica-se que a Impugnante foi autuada com base nos artigos 93, § 5º, II; 97, VIII e 124, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, presumindo-se que a Impugnante agiu de forma equivocada, ao proceder aos cálculos para a apuração da base de cálculo, tendo sido utilizado

como critério, o custo da produção.

Assevera, que muito embora tenham sido elencados inúmeros artigos do RICMS/BA, tidos como violados, resta evidente, contudo, que não houve qualquer tipo de especificação exata sobre a infração supostamente cometida pela Impugnante, uma vez que a capitulação apresentada a título de infração, no que concerne ao art. 124, não é capaz de detalhar, ao certo, o que de fato acarretou a autuação fiscal descrita nos presentes autos.

Informa que, a mercadoria produzida e armazenada pela Impugnante foi transportada pela Impugnante para a sua filial, localizada no Estado da Bahia, tendo sido procedida a apuração do ICMS, com o cômputo da base de cálculo fixado pela unidade de origem, qual seja, a do Estado de São Paulo, entendendo-se como sendo superior àquela estabelecida em lei complementar, convênios e protocolo.

Afirma, que muito embora se presuma que o suposto ilícito fiscal tenha sido este acima descrito, o que se verifica da leitura da capitulação apontada nos presentes autos, é que a Fazenda do Estado da Bahia, quando da lavratura do Auto de Infração, supriu qual dos incisos, alíneas ou parágrafos teriam sido infringidos pela Impugnante, especificamente, com relação ao art. 124 do Decreto nº 6.284/97, impossibilitando, portanto, a exata conclusão de qual teria cometido ato ilícito pela QUÍMICA AMPARO.

Traz que, fica evidente que o Auto de Infração se mostra manifestamente inconsistente, especialmente no que / em quais elementos, posto que não foi capaz de especificar, de forma precisa, qual a exata infração cometida pela Impugnante e que ensejou na lavratura da presente autuação fiscal, devendo ser, para tanto, declarada nula tal cobrança fiscal.

Assevera a Recorrente, que tendo em vista o relevante fato de que o Auto de Infração não foi capaz de proceder à devida capitulação legal da suposta infração, com a indicação dos incisos relativos ao art. 124 do RICMS infringido em questão, a Impugnante se vê completamente impossibilitada de proceder à devida elaboração da presente defesa, de forma eficaz e satisfatória.

Alega ainda, que a Recorrente não pode se defender se nem ao menos tem condições de obter a devida informação, por meio da especificação da infração tida como cometida no presente caso.

Protesta a Recorrente, que fica evidente a completa e absoluta ocorrência de vício insanável do presente Auto de Infração, ora impugnado.

Assevera ainda, que não é necessária uma análise mais aprofundada dos autos para se verificar que nem ao menos foi respeitado o princípio do formalismo moderado, em que devem ser observadas as formalidades fundamentais para a devida e correta lavratura do Auto de Infração, de maneira a possibilitar a adequada e específica defesa da autuada, com o fim de ser julgada improcedente a autuação fiscal, de maneira a ser cancelada a cobrança imposta pelo Fisco.

Traz, que, nesse sentido a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal desta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no Acórdão CJF nº 0190-12/11, em flagrante cerceamento de defesa, a Relatora deixa claro que não se pode apresentar a devida e necessária defesa, sem que se saiba, ao certo, qual foi a infração cometida pela Impugnante.

Afirma, portanto, que o Auto de Infração em questão encontra-se eivado de vícios, tendo em vista que, nem sequer, a infração, supostamente cometida pela Impugnante, foi devidamente capitulada pelo Sr. Auditor Fiscal, impossibilitando a compreensão do que ocasionou, efetivamente, a cobrança e correspondente imposição da multa apresentadas e constantes do corpo da autuação fiscal.

Alega também, que o enquadramento legal das infrações cometidas não foi apresentado de forma completa e satisfatória, de maneira a possibilitar a devida defesa da Impugnante, uma vez que, nem sequer a Autoridade Fiscal Autuante se deu ao trabalho de especificar quais os incisos de cada um dos artigos elencados e tidos como infringidos se adequam à infração, supostamente cometida pela Impugnante.

Assim a Recorrente, pede a integral anulação do Auto de Infração em questão, tendo em vista a existência de vícios insanáveis à sua lavratura, uma vez que os dispositivos nele constantes não foram suficientes para a ampla defesa da suposta devedora, o que deve ensejar a decretação de sua total nulidade, pois impossibilitou a devida defesa da QUIMICA AMPARO, por prejudicar a identificação do fato que ensejou a constituição do débito tido como existente, correndo, assim, de forma como lavrado, o gravíssimo risco de ser obrigada a pagar uma multa, cuja qual nem sequer pôde se defender de forma correta e satisfatória.

A Recorrente, traz ainda, comportamento contraditório da autuação sofrida, afirmando que em outro caso, envolvendo as mesmas partes, em que houve interpretação diversa para a mesma situação, presente caso, a Impugnante foi autuada em razão de ter se utilizado, indevidamente, de créditos fiscais de ICMS, relativos às operações interestaduais em função de ter utilizado a base de cálculo fixada pela unidade de origem, superior àquela estabelecida pela lei complementar, convênios e protocolos.

Aduz, que a Recorrente também foi autuada, pela mesma Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em situação inversa à presente, no Auto de Infração nº 281082.0022/12-7, cuja infração entendida como tendo sido cometida, se transcreve nos seguintes termos:

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

Afirma, que assim, enquanto que,

*(a) nestes autos, o Fisco, no papel de Estado de Destino, entende que a transferência interestadual com destino a seu Estado não deva ser baseada no custo de produção, ou seja, o valor deva ser menor do que o real, diminuindo o valor de ICMS a creditar em favor do contribuinte; e*

*(2) no caso paradigmático acima, na posição de Estado de Origem, entende o fisco baiano que seria devido computar o valor do custo de produção por inteiro, sem diminuição do ICMS que será transformado em crédito no Estado de Destino, aplicando-se, assim, a interpretação que considera o valor da operação e sem qualquer restrição.*

Salienta que a única distinção existente entre ambos os processos administrativos é a de que, no outro caso (Auto de Infração nº 281082.0022/12-7), o Estado da Bahia não era o destinatário, mas, sim, o remetente, de modo que afastou as limitações (distorcidas) do ICMS-transferência, para que o valor do imposto interestadual fosse maior, refletindo o correto custo de produção. Por isso que, quanto àquele processo administrativo, a ora Impugnante não impugnou esta parte da autuação, mas concordou com ela, recolhendo o valor devido.

Assevera, que, essa comparação permite concluir que a Impugnante agiu corretamente para este caso, até mesmo porque, nos termos do art. 100, incisos II e III, do Código Tributário Nacional, “*São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...) II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*”.

Assim, afirma que o Estado da Bahia não pode proceder a um nítido *venire contra factum proprium*, na relação de direito material, tão somente para procurar, caso a caso, obter o maior ganho possível em termos de arrecadação. De rigor assim que, no presente caso, também seja aplicada a coerência, no sentido de se considerar o valor real da operação e o valor do ICMS realmente pago, assim escriturado, que traz em si o custo de produção, que partilhará do preço do produto, na operação posterior.

Traz, que diante do exposto e nos termos do art. 100, incs. II e III/CTN, c/c arts. 155, II, §2º, I/CF; e arts. 12, I, e 13, I, da Lei Complementar nº 87/96, de rigor o acolhimento da presente impugnação, haja vista a adoção de critério de formação da base de cálculo exigido pelo próprio Estado da Bahia, na consonância do quanto exigido pelo Estado de São Paulo, nas hipóteses em que o

Estado da Bahia figura como Estado de Origem, diante da proibição do *venire contra factum proprium*.

Traz também, impossibilidade de se a manter a multa aplicada em patamares indignos à razoabilidade e da aplicação da regra clara do §7º, do artigo 42, da Lei Estadual nº 7.014/1996 no presente caso, resta claro que a Impugnante foi forçada pelo próprio Estado de São Paulo a praticar a sistemática de cálculo da base de cálculo para o recolhimento de ICMS e o seu consequente creditamento, sob pena de ser autuada no próprio Estado produtor, qual seja, o Estado de origem.

Afirma, que neste sentido, o próprio corpo do presente processo administrativo reconhece que agiu nos termos estabelecidos na legislação do Estado de São Paulo, não havendo, portanto, qualquer razão para se entender necessária a incidência de multa nos termos cobrados, conforme o quanto constante da própria legislação baiana, que, em seu § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/1996, nos seguintes termos:

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

(...)

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

Assevera, que é exatamente o caso presente, em que a Impugnante não teve qualquer intenção em burlar qualquer norma do Fisco baiano, tendo agido, em total consonância com o quanto constante da Lei Complementar nº 87/96, bem como em obediência ao quanto disposto pela legislação paulista. Do contrário, seria autuada pelo próprio Estado de São Paulo.

Ademais, esclarece, que além de não ter a Impugnante agido com fraude, dolo ou simulação, o que, por si só já desconfigura a incidência de multa nos patamares cobrados pelo Fisco baiano, a QUÍMICA AMPARO, por meio da operação realizada, também não se furtou ao recolhimento do próprio ICMS, o que demonstra a própria atuação fiscal, ao ser multada com base na hipótese prevista no inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, nos seguintes termos:

*“(...)*

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno.*

*a) em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente;”.*

Traz que, neste caso, não há que se falar em incidência de multa, sobretudo, nos patamares cobrados, devendo-se considerar, para tanto, que foram plenamente cumpridos os requisitos constantes do §7º do art. 42, da Lei nº 7.014/1996, uma vez que o próprio agente fiscal capitulou a infração como sendo aquela em que não houve descumprimento de obrigação principal ou mesmo pagamento do imposto devido, tornando-se, necessário o cancelamento total da multa imposta no presente caso.

Afirma que ante ao exposto, resta evidente que a aplicação de multa, nos montantes aplicados pelo AIIM é manifestamente indevida e ainda que assim não se entenda, apresenta-se como evidente violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, razão pela qual, deve ser corrigido, no mínimo, o AIIM, nesse sentido.

Por fim requer:

1. Diante de todo o exposto, QUÍMICA AMPARO requer digne-se esta Câmara de Julgamento Fiscal em conhecer das razões aqui expostas, para decretar a absoluta nulidade do Auto de Infração, em face dos vícios apontados como nele existentes, que maculam, por completo a sua lavratura, no que tange à ausência de especificação das infrações supostamente cometidas pela Impugnante.
2. *Subsidiariamente*, caso assim não se entenda, que seja declarada a total insubsistência do

Auto de Infração (AIIM), haja vista que este não possui o mínimo suporte para ser mantido, por todos os ângulos que se analise a questão, como visto acima, sendo de rigor o julgamento de total improcedência da presente autuação fiscal, porquanto:

(i) da licitude das operações de creditamento efetuadas pela Impugnante, uma vez que se valeu para os cálculos dos créditos apurados, com base no custo da produção, em absoluta consonância com a Lei Complementar nº 87/96, e conforme foi obrigada a agir pelo Estado de São Paulo, o que foi inclusive narrado pelo próprio Agente Fiscal;

(ii) ademais, em situação inversa ocorrida no Estado da Bahia, em que a ora Impugnante formou sua base de cálculo em saída do Estado da Bahia, esta foi autuada porque não havia formado sua base conforme os mesmos critérios contábeis ora impugnados pelo D. Agente Fiscal. Ou seja, comparando-se ao Auto de Infração nº 281082.0022/12-7, lavrado pela mesma autoridade fiscal, em sentido inverso ao presente caso, a ora Impugnante encontra-se sob dois pesos e duas medidas perante o Estado da Bahia, o que não se pode admitir;

(ii.1) Subsidiariamente a isso, no mínimo, caso não se cancele totalmente a dívida, deve-se acolher parcialmente a impugnação ---- à luz da posição administrativa anterior, em sentido contrário ao que motivou a autuação do débito deste caso ----, aplicando-se o quanto disposto no art. 100, par. ún./CTN, no sentido de que a observância daquilo que já estipulado pelo Fisco afasta aplicação de multa e de consectários legais;

(iii) a impossibilidade de se manter multa desproporcional apurada e constante do Auto de Infração, requerendo-se, inclusive, a total aplicação da regra contida no §7º, do artigo 42, da Lei Estadual nº 7.014/1996, haja vista que, como narrado pelo próprio Agente Fiscal Baiano, a ora Impugnante agiu obrigada pela legislação do Estado de Origem e, portanto, sobre ela não paira qualquer elemento sujeito de dolo, fraude ou simulação.

3. Que todas as futuras intimações sejam exclusivamente realizadas em nome do advogado **José Manoel de Arruda Alvim Netto**, advogado inscrito na OAB/SP nº 12.363 e **Eduardo Arruda Alvim**, advogado inscrito na OAB/SP nº 118.685, ambos com endereço na Rua Atlântica, nº 516, Jardim América, São Paulo – CEP 01440-902, e endereço eletrônico [publicacoes@arrudaalvim.com.br](mailto:publicacoes@arrudaalvim.com.br), sob pena de nulidade.

## VOTO

O objeto do presente Recurso Voluntário é uma única infração, que foi julgada pela primeira instância Procedente, onde foi lavrado um Auto de Infração para exigir crédito tributário por falta de recolhimento do ICMS na utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo, no valor de R\$303.435,83, referente as transferências de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses de julho a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013 que serão objeto da apreciação nas linhas seguintes.

Como o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, na remessa em transferência computou na base de cálculo elementos de custos não previstos no inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), agindo, assim, em desconformidade com a norma o que resultou em apropriação de crédito fiscal em valor superior ao previsto na legislação tributária.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida (fl. 2/3), apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa (fl. 4), além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99.

Se não tivesse estes elementos, a Recorrente não compareceria ao processo, exercendo de forma

irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiram a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Antes, porém de qualquer apreciação, esclareço, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei nº 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Desta forma, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade em que o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Quanto à questão de mérito, sobre os elementos de custos que compõe a base de cálculo nas operações de transferências, na forma da LC 87/96, art. 13, § 4º, Inciso II, em virtude da base de cálculo nessas operações de produtos industrializados para filiais localizadas no Estado da Bahia ser maior que a prevista.

Analisemos o que traz o dispositivo:

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

[...]

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

[...]

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

No caso concreto, a fiscalização excluiu da base de cálculo as rubricas: “DEPRECIAÇÃO”, “MANUTENÇÃO”, “OUTROS CUSTOS”, por entender não serem tais produtos partes integrantes nem de matéria prima, nem de mão-de-obra, nem de material secundário, tampouco acondicionamento.

De fato, com base nos demonstrativos apresentados e no detalhamento dos produtos fornecidos pela recorrente, o que possibilitou a apuração devida da base de cálculo, tendo sido considerados apenas os custos expressamente previstos no art. 13, II, § 4º da LC Nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

A interpretação da base de cálculo prevista no art. 13, II, §4º deve ser literal e restritiva, visto que o ICMS é um imposto Estadual, esmiuçado na Constituição Federal, no intuito de se afastar conflitos dos entes tributantes (Estados). Além disso, entendo que a redação do mencionado art. 13 está suficientemente clara quanto ao seu alcance e quanto aos elementos albergados, erigidos

para abranger tão somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial.

Mesmo que a administração tributária de alguns Estados interprete que conceito de custos, estabelecido no inciso II do art. 13, §4º da LC 87/96, envolva todos os elementos de custos, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF 88) e não deve ser admitida interpretação extensiva.

Logo, tendo o estabelecimento remetente apurado base de cálculo em desconformidade com a LC 87/96, gerou crédito fiscal no estabelecimento autuado a mais do que o devido e segundo o disposto no art. 309, §7º do RICMS/2012, 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.

Deste modo, agiu corretamente o Fisco na apuração da base de cálculo do imposto lançado em relação às referidas despesas, (“DEPRECIAÇÃO”, “MANUTENÇÃO”, “OUTROS CUSTOS”) sendo devido o estorno dos créditos tomados.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada foge ao conceito de razoabilidade, observo que a multa aplicada de 60% que está prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, não se aplica, pois trata-se de norma expressamente interpretativa, dessa forma, aplica-se a regra contida no Artigo 100 do CTN, para desoneras a Recorrente das penalidades impostas.

Entretanto, foi suscitada dúvida sobre a aplicação do Art.100, do CTN, por se tratar de matéria eminentemente jurídica e considerando a necessidade de promover a segurança jurídica nos julgamentos exarados por este Conselho, na sessão de julgamento do dia 21/02/2018, decidiu converter o presente processo administrativo à PGE/PROFIS para que o Procurador Assistente de Procuradoria emitisse parecer sobre a questão, assim, a PGE/PROFIS coaduna do mesmo entendimento: *“Entendo merecer sufrágio o entendimento pela redução da penalidade, com amparo no Art. 100 do CTN”*. (Despacho PGE/PROFIS (fls. 254/256), 17 de maio de 2018, Procuradora do Estado, Paula Gonçalves Morris Matos).

Em face ao exposto, a infração imputada ao autuado subsiste e, em consequência, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, excluindo a multa aplicada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.3043/16-8, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$303.435,83**, sem incidência da multa de 60%, conforme o art. 100 do CTN, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de setembro de 2018.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS