

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0002/16-9  
**RECORRENTE** - C & A MODAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0179-03/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 03/04/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0053-12/20

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I da Lei nº 7.014/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Contudo, 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. Assim posto, exclusão das multas no período de janeiro de 2012 a setembro de 2013, mantendo contudo, os acréscimos moratórios. Indeferido o pedido de perícia e diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 18/02/16, exige ICMS no valor de R\$363.975,09, acrescido de multa de 60%, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

O autuado, por meio de advogado, apresenta impugnação (fls. 65/85 do PAF). Os autuantes prestam informação fiscal (fls. 144/174). A JJF julgou pela Procedência da autuação nos seguintes termos:

### VOTO

*Inicialmente, tendo em vista que a matéria em análise não depende de conhecimento específico de técnicos, bem como os elementos que já integram o processo serem suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, nos termos do artigo 147, inciso II, alíneas "a" e "b" do RPAF-BA/99, indefiro a solicitação de perícia, ou mesmo de diligência.*

*O presente Auto de Infração cuida da exigência de ICMS, resultante de utilização indevida de crédito fiscal, nos*

*exercícios de 2012 e 2013, em decorrência de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem em montante superior àquele expressamente estatuído em Lei Complementar.*

*Em suas razões de defesa o autuado mencionou que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para a lavratura do presente Auto de Infração é a decisão do Superior Tribunal de Justiça - STJ, proferida no REsp nº 1.109.298/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, da Segunda Turma. Asseverou que a aludida decisão foi proferida em situação fática e jurídica distinta da que é retratada neste processo administrativo, pois ao contrário dos fatos aqui discutidos, aquela teve como embasamento o inciso II, §4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96.*

*Observe que, de fato, os autuantes citaram decisão do STJ na descrição dos fatos do Auto de Infração, porém há que se observar que a autuação está fundamentada no inciso I, §4º, art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 17, §7º, inciso I, da Lei nº 7.014/96, e não nas decisões judiciais e administrativas citadas pelos autuantes. As citações foram citadas apenas para robustecer a ação fiscal, mas não eram o fundamento legal do lançamento de ofício. Assim, mesmo que o citado julgado não se aplique ao caso em análise, como sustenta o dependente, esse fato não modifica o entendimento que vem prevalecendo neste CONSEF.*

*Constato que acusação fiscal afigura-se em total convergência com a legislação que foi empregada na apuração do imposto lançado (art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96, art. 17, §7º, inciso I, da Lei 7.014/96), inexistindo qualquer afronta ao princípio da estrita legalidade tributária. Em conformidade com essa legislação, a Instrução Normativa 52/13 esclarece como a fiscalização deve aplicar essa legislação, portanto, essa Instrução Normativa não foi a fundamentação legal da autuação, bem como não inovou ou criou critérios para a apuração de base de cálculo do imposto. Em razão de seu caráter esclarecedor ou interpretativo, a IN 52/13 pode ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o art. 106, inciso I, do CTN.*

*De acordo com a pormenorizada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram crédito fiscal de ICMS e tributos de outro Ente Federativo apropriado pelo autuado, em razão de a base de cálculo empregada nas transferências de produtos industrializados por terceiros para a filial baiana ser superior à prevista no art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96.*

*Logo, a questão a ser dirimida no presente processo é a interpretação que deve ser dada à regra prevista no art. 13º, §4º, inciso I, da LC 87/96, a qual estabelece que “Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.*

*Ao compulsar os demonstrativos elaborados pelos autuantes, constato que os valores exigidos no Auto de Infração em tela decorreram do fato de que na apuração da base de cálculo considerada na auditoria fiscal – o valor correspondente à entrada mais recente – foram excluídos os valores correspondentes ao ICMS, ao PIS e a COFINS.*

*O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos no caso concreto, portanto, os valores pagos relativamente a esses tributos incidentes nas aquisições, no caso das transferências não há o que se falar em venda de mercadorias e nem em receita auferida na operação, uma vez que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente a mesma empresa.*

*O posicionamento prevalecente no âmbito deste Conselho de Fazenda, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96, é no sentido de que na formação da base de cálculo o remetente não deverá incluir valores referentes a tributos recuperáveis (no caso em tela, o ICMS, o PIS e a COFINS), incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.*

*Quando o art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96, estatui expressamente que nas transferências interestaduais a base de cálculo será apurada utilizando “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, obviamente esse valor é o que é de fato arcado pelo estabelecimento. Os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não são suportados pela empresa e, portanto, não compõem o valor da entrada mais recente.*

*Nestes termos, não vislumbro nos autos afronta ao princípio da não cumulatividade, pois os créditos fiscais a que o autuado fazia jus foram mantidos, glosando-se apenas os valores que ultrapassavam o previsto na legislação tributária.*

*Saliento que a Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia editou a Instrução Normativa nº 52/13, a qual, no seu item 2, assim dispõe:*

*“Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado 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, 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.”*

*Como se depreende da transcrição supra a Instrução Normativa apenas esclarece o disposto na LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, não incidindo, assim, em qualquer ilegalidade.*

*Esse posicionamento adotado na ação fiscal em tela está em consonância com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois: a) o ICMS e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS) lançados na conta corrente fiscal para serem compensados em débitos de operações tributadas subsequentes; b) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição. Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será compensado com o imposto pago na aquisição.*

*Não obstante os abalizados argumentos trazidos na defesa, o estabelecimento remetente das mercadorias relacionadas na autuação, ao incluir os valores do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado de São Paulo, relativos a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais) gerou no estabelecimento do autuado, localizado no Estado da Bahia um crédito fiscal superior ao previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96) e, conseqüentemente, configura um crédito fiscal a mais do que o instituído em lei.*

*Convém observar que o entendimento supra expendido afigura-se em total consentaneidade com inúmeras decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0092-11/14, CJF Nº 0181-11/14, e CJF Nº 0138-11/14.*

*No que concerne à multa de 60% indicada na autuação, cujo cancelamento foi pugnado pelo defendente, ressalto que está em conformidade com a legislação estadual, não carecendo de qualquer reparo, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, inciso I, da Lei nº 3.956/81 - Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB. Consigno não haver como se dispensar ou reduzir essa multa, pois se trata de multa por descumprimento de obrigação tributária principal, haja vista que a competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda, se limita às por descumprimento de obrigação acessória, consoante expresse respaldo estatuído pelo art. 158 do RPAF-BA/99.*

*No tocante às liminares prolatadas pelo Poder Judiciário favorecendo o autuado, apontadas em sua peça defensiva, observo que dizem respeito expressamente a Autos de Infração distintos lavrados contra o impugnante, portanto, não possuem o condão de afetar nem repercutir nos presentes autos.*

*Quanto ao pedido para que as intimações sejam efetuadas em nome dos advogados que subscreveram a defesa, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do procedimento, desde que as intimações ao autuado acerca do processo sejam realizadas em conformidade com o disposto no art. 108 do RPAF-BA/99.*

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

O contribuinte inconformado com a Decisão recorrida apresenta Recurso Voluntário, às fls.220/242, onde inicialmente faz breve síntese dos fatos da autuação: I) O Lançamento Fiscal é fundamentado no artigo 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96 e no artigo 17, § 7º, I da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, bem como está em consonância com as práticas contábeis sobre o tema, razão pela qual a base de cálculo que deveria ter sido utilizada para a transferência interestadual entre os estabelecimentos da empresa é a entrada mais recente no estoque da mercadoria adquirida ou comprada de terceiros, excluindo-se os tributos recuperáveis (PIS/COFINS e ICMS); e II) A multa aplicada pela autuação (60%) está em conformidade com a legislação estadual, não carecendo de qualquer reparo.

Aborda que o Auto de Infração combatido foi fundamentado em entendimento do Superior Tribunal de Justiça absolutamente inaplicável ao presente caso (REsp nº 1.109.298/RS). Disse que o entendimento da decisão recorrida é contrário à fundamentação do STJ. Salienta que tal entendimento está absolutamente equivocado, pois é impossível afirmar que tal precedente do STJ fortaleceria os argumentos suscitados pela fiscalização, pois, pela simples leitura de tal decisão – que sequer transitou em julgado –, resta claro que tal julgado foi proferido em situação fática e jurídica absolutamente distinta da que é retratada neste processo administrativo.

Disse que o STJ definiu, por meio do referido julgamento, o critério da forma de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em Estados diferentes, nos termos do artigo 13, § 4º, é o tipo de atividade exercida pelo estabelecimento remetente.

Explica que o STJ formulou entendimento de que o estabelecimento remetente era de natureza industrial e o Centro de Distribuição foi considerado seu prolongamento, o que caracterizou a transferência promovida não como a do inciso I (hipótese de atividade mercantil), mas a do inciso II, do § 4º, do artigo 13 da LC 87/1996 (atividade industrial), em que a base de cálculo é *“o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”*.

Esclarece que o estabelecimento da Recorrente localizado em SP adquiriu as mercadorias de outras pessoas jurídicas (fornecedores), não podendo ser equiparada a um estabelecimento industrial, uma vez que apenas revende os produtos fabricados por seus fornecedores (não promovendo a transformação desses produtos!), razão pela qual o entendimento manifestado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.109.298/RS não possui qualquer relação com o presente caso.

Destaca que considerando a atividade do estabelecimento remetente ser mercantil, a base de cálculo prevista na Lei Complementar é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (o que é defendido tanto pela Recorrente como pela Fiscalização Estadual), nos termos do mencionado inciso I, do § 4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 e no referido artigo 17, § 7º, I da Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996.

Pondera que apesar de não haver dúvidas sobre a base de cálculo que deve ser utilizada pela Recorrente em suas operações, a Fiscalização, supostamente amparada em atos administrativos e em decisões do CONSEF sobre o assunto, manipulou o conceito de entrada mais recente, base de cálculo do ICMS no caso de transferência interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Defende sobre a Súmula nº 166 do STJ, alegando que o simples deslocamento das mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa não tem como objetivo a comercialização e, consequentemente, a apuração de imposto a pagar. Destaca que a autuação é equivocada pois a operação é mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, onde se verifica a absoluta ilegalidade da glosa ocorrida, pois não importa o valor da saída para estabelecimento da própria empresa, haja vista que nesse tipo de operação há mera movimentação física da mercadoria entre os estabelecimentos, não havendo transferência jurídica/mercantil, sendo, portanto, uma operação desprovida de qualquer caráter econômico.

Sustenta que sequer há fato gerador do ICMS na saída das mercadorias para estabelecimento do mesmo titular, com o que o valor desta operação não traz relevância jurídica alguma – a única operação real é aquela subsequente à transferência, com a venda ao consumidor, e que não é objeto da autuação combatida. Portanto, a transferência do crédito é meramente contábil, compensando um estabelecimento com o que recolhido por outro, resultando em efeito nulo, independentemente do valor das operações entre estabelecimentos.

Pontua que o simples trânsito físico de mercadorias entre estabelecimentos não implica em “circulação” de mercadorias do ponto de vista jurídico-tributário, mercantil, eis que não há transferência de titularidade – as mercadorias nunca deixaram de ser da C&A MODAS, sendo que não há mudança na propriedade das mercadorias, não há ocorrência de fato gerador de ICMS, revelando-se ilegal e abusiva a cobrança do imposto demandado em razão da glosa de créditos indevidamente realizada.

Reforça que a Súmula nº 166 do STJ é exatamente nesse sentido - deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa - destaca que o fato de os estabelecimentos da Recorrente serem localizados em Estados diferentes (isto é, ocorreu uma transferência interestadual das mercadorias) em nada altera a aplicação do destacado entendimento. Colaciona

julgado do STJ (AgRg no AREsp 851.631/SP, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 08/03/2016, DJe 14/03/2016).

Inferir ser uníssona que, não havendo mudança na propriedade das mercadorias, mas apenas trânsito físico, não há ocorrência de fato gerador de ICMS, com o que se revela ilegal e abusiva a cobrança do imposto demandado. Tampouco poderia a Fazenda Estadual alegar que esta interpretação estaria afastada nos casos em que a transferência é feita para estabelecimentos da mesma empresa em outros Estados da Federação, uma vez que o fato do estabelecimento estar fora do Estado da Bahia não afasta a exegese cristalina, ora exposta, diretamente derivada do texto constitucional e da interpretação sobre o conceito de circulação de mercadorias, núcleo da definição da hipótese de incidência do ICMS, conforme julgados acima colacionados.

Sustenta que fica evidenciada a total inexistência do fato gerador de ICMS nas operações colhidas pela Fiscalização, restando como claramente indevida a glosa do crédito sofrida pela Recorrente, não cabendo, sequer, cogitar transferência de bens por base de cálculo supostamente a maior – como lhe fora equivocadamente imputado.

Volta a destacar que, foi com base nesse entendimento que, recentemente, a 9ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador prolatou sentença, acatando parecer do Ministério Público Estadual, para cancelar integralmente o débito consubstanciado no Auto de Infração nº 206891.0019/15-0, o qual possui como objeto a mesma glosa de créditos ora debatida nos presentes autos (Mandado de Segurança nº 0535800-58.2016.8.05.0001 – fls 243/249).

Afirma que não há dúvidas que a base de cálculo utilizada pela Recorrente para tomada de seus créditos está correta, pois o Recorrido distorceu indevidamente o conceito de “entrada mais recente” para lavra da autuação.

Impugna quanto à inexistência de Lei que autoriza a glosa de créditos realizada pela fiscalização. Sustenta que o FISCO manipula o conceito de entrada mais recente. Diz ser inacreditável que a Fiscalização tenha chegado ao ponto de fazer um jogo de palavras com o referido artigo 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96 para justificar a alteração da base de cálculo do referido tributo, manipulando o termo “correspondente à entrada mais recente” para dizer que, na realidade, o intuito da lei é que tal base de cálculo tenha apenas uma *correspondência* com “entrada mais recente”.

Assevera que a Fiscalização afirma que a base de cálculo “entrada mais recente” deveria ser entendida como “custo de aquisição”, o que, segundo as regras contábeis, permitiria a exclusão dos tributos recuperáveis do valor da transferência entre os estabelecimentos. Esclarece que apesar de a Lei Complementar nº 87 /1996 não estabelecer no artigo 13, § 4º, I, um conceito específico para “valor da entrada mais recente”, o que também não ocorre na legislação ordinária do Estado da Bahia, obviamente este conceito não pode ser interpretado de qualquer forma, por meio de manobras linguísticas e supostamente fundamentada em questões contábeis para justificar um hipotético creditamento indevido da Recorrente.

Informa ser equivocada o entendimento da fiscalização ao equiparar “custo de produção” com “entrada mais recente”, pois são conceitos absolutamente distintos. Pontua que para fato de o PIS/COFINS não compor o custo de produção não tem qualquer relevância para se apurar a base de cálculo do ICMS na transferência interestadual, pois o que importa é unicamente o valor “*pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência - que no caso da Consulta, decorreu de uma operação mercantil*”, conforme bem definido pelo Professor Ives Gandra Martins (Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 219:259).

Ressalta que qualquer inclusão ou exclusão de tributos ou custos em tal conceito altera indevidamente o conceito de entrada mais recente, o qual já está há muito tempo sedimentado na legislação pátria e no próprio dia-a-dia das empresas, que realizam milhões de operações por ano transferindo mercadorias para estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação. E

que tais operações interestaduais, as empresas seguem à risca a regra estabelecida no artigo 13, § 4º, I da LCP nº 87/96, a fim de utilizar como base de cálculo do ICMS (entrada mais recente) o valor pelo qual o estabelecimento remetente recebeu, em data mais recente, as mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência interestadual (preço de aquisição mais recente), sem qualquer exclusão de tributos recuperáveis, pois não é isso que determina a Lei Complementar nº 87/96 que rege o assunto.

Percebeu também a tentativa por meio do presente auto de infração, de maneira grosseira e completamente contrária à lei (violação ao Princípio da Legalidade – artigo 150, I, da Constituição Federal), manipular a base de cálculo do tributo no claro intuito de aumentar a arrecadação do Estado da Bahia. De fato, a Fiscalização tentou fundamentar sua ideia absurda de excluir os tributos recuperáveis por meio de uma norma contábil que não regula o que é entrada mais recente, mas sim custo de aquisição, conceito totalmente distinto e que não pode ser equiparado para tal fim. Inclusive, se fosse seguir à risca o conceito de custo de aquisição, ainda que a Recorrente tivesse que excluir os tributos recuperáveis, poderia também adicionar, ao valor de entrada mais recente, os custos de transporte, seguro, manuseio etc., pois tal norma assim regula. Contudo, assim não o fez, pois tal regra contábil não tem qualquer relação com o critério quantitativo do tributo. Ou seja, a Fiscalização apenas se prendeu ao conceito de custo de aquisição regido pelas normas contábeis na parte que lhe convém, em uma tentativa vil de manipular a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, o que não deve ser aceito por esse Conselho de Fazenda.

Acrescenta que a alteração da base de cálculo “entrada mais recente” promovida pela Fiscalização também viola o disposto no artigo 146, III, *a*, da Constituição Federal, pois somente lei complementar pode **“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”**.

Lembra que a Constituição Federal disciplina que o ICMS deve respeitar a não-cumulatividade que, por sua vez, determina o aproveitamento do crédito do quanto pago na etapa anterior sobre os produtos adquiridos por um contribuinte, designando expressamente algumas exceções, quais sejam, os casos em que há venda com isenção ou não-incidência (art. 155, §2º, II).

Complementa que, a não-cumulatividade, elevada ao status de princípio constitucional e direito subjetivo do contribuinte, não poderá ser restringida a não ser nos casos em que seja expressamente admitida pela Constituição Federal, eis que a própria Carta Magna delimita deste modo a competência dos Estados para a cobrança do referido tributo. Logo, quando contrariar os pressupostos ora admitidos, estará o ente tributante atuando fora do âmbito de sua competência constitucional, de modo irregular.

Sustenta que não há dúvidas que a Instrução Normativa nº 52/2013, utilizada pela r. decisão recorrida para fundamentar a manutenção do Auto de Infração ora combatido, extrapola os limites definidos pela Constituição e pela Lei Complementar nº 87/1996, ao determinar que devem ser excluídos da base de cálculo da operação os tributos recuperáveis, pois, ao assim proceder, impede que o contribuinte destinatário da mercadoria possa se creditar do valor total cobrado na etapa anterior, em total violação ao disposto no já citado artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal (princípio da não-cumulatividade).

Afirma que, de fato, se forem excluídos os valores dos “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS, COFINS), tal como determina a Fiscalização, o valor de ICMS a ser creditado pelo estabelecimento destinatário, no caso, a Recorrente, será menor do que aquele efetivamente pago pelo estabelecimento remetente. Ou seja, restará distorcido o princípio da não-cumulatividade em razão da indevida manipulação da base de cálculo por parte da Fiscalização.

Disse que pela simples análise dos fatos e da própria r. decisão recorrida, verifica-se claramente

que a referida Instrução Normativa inovou e interpretou a lei, alterando a base de cálculo do imposto. Esclarece que os demais Estados da Federação seguem o mesmo entendimento da Recorrente e da doutrina acerca do conceito de entrada mais recente, com exceção apenas do Estado da Bahia que possui essa interpretação equivocada sobre o tema. Cita e reproduz respostas à Solução de Consulta nº 84/2014 e 42/2008, proferidas pelos Estados de Santa Catarina ([http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2014/con\\_14\\_084.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2014/con_14_084.htm)), do Estado do Paraná ([http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll/CONSULTAS\\_PESQ/1c567/1c64b/1c64c/1c64d/1c64e?f=templates&fn=document-frame.htm&2.0](http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll/CONSULTAS_PESQ/1c567/1c64b/1c64c/1c64d/1c64e?f=templates&fn=document-frame.htm&2.0)) e informa que o Estado de Minas Gerais também possui o mesmo entendimento, tal como se infere do acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes: ([http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho\\_contribuintes/acordaos/2014/2/20438142.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/2014/2/20438142.pdf)). Assim, percebe-se que caso a Recorrente adote o entendimento do Estado da Bahia de entrada mais recente no sentido de excluir os tributos recuperáveis da base de cálculo, provavelmente será autuada em todos os demais Estados de origem por ter recolhido ICMS a menor em razão da alteração indevida da base de cálculo, sendo que tem apenas este Estado que interpreta o conceito de entrada mais recente de forma equivocada.

Fala que está, portanto, diante de uma situação completamente desarrazoada, pois ou exclui os tributos recuperáveis da base de cálculo “entrada mais recente”, conforme defende equivocadamente o Estado da Bahia, o que ensejará inevitavelmente em autuações fiscais lavradas por todos os demais Estados da Federação que possuem interpretação diferente sobre o tema, ou adota o entendimento correto de entrada mais recente e tem seu crédito glosado no Estado da Bahia.

E que terá que verificar o que é menos oneroso, ter seu crédito glosado indevidamente pelo Estado da Bahia nas operações interestaduais envolvendo este Estado ou ser autuada no Estado de origem por ter excluído os tributos recuperáveis da base de cálculo do ICMS quando da transferência interestadual.

Afirma que esse entendimento da Bahia apenas corroboram o estágio de total insegurança jurídica que hoje vivemos no país, em que Estados da Federação alteram conceitos, manipulam base de cálculos, criam verdadeira guerra fiscal com outros entes da federação em uma clara e evidente tentativa de aumentar sua arrecadação, ignorando a Constituição Federal, o Princípio da Hierarquia das Normas, o Princípio Federativo e o próprio bom-senso do contribuinte. Cita resposta à consulta elaborada pelo ilustre Ives Gandra (Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 219:259), o qual entendeu que é absolutamente equivocado o entendimento manifestado pelo Fisco Estadual da Bahia ao excluir os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) da base de cálculo do ICMS na transferência interestadual, por lhe faltar previsão legal.

Vislumbra destaque que, recentemente, a Recorrente ajuizou o Mandado de Segurança nº 0570419-48.2015.8.05.0001, objetivando o cancelamento do Auto de Infração nº 206891.0019/14-2, que tem o mesmo objeto analisado no presente lançamento fiscal. Reproduz a decisão do M.M Juízo da 2ª Vara da Fazenda Pública deferiu o pedido liminar para suspensão da exigibilidade do débito em questão (doc. 02 – Decisão Liminar). Junta também Mandados de Segurança nºs 0535800-58.2016.8.05.0001 e 0541742-71.2016.8.05.0001, no qual a ora Recorrente discute o débito consubstanciado nos Autos de Infração nº 206891.0019/15-0, 206891.0017/15-8 e 206891.0021/15-5 (também idênticos ao ora debatido), a I. 9ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador também concedeu medida liminar para suspender a exigibilidade do débito (doc. 03 e doc. 04– decisões liminares), acrescenta sentença prolatada nos autos do Mandado de Segurança nº 0535800-58.2016.8.05.0001 a 9ª Vara da Fazenda Pública (Doc. 01) e transcreve julgamento do Recurso de Apelação nº 0524431-38.2014.8.05.0001, a 1ª Câmara Cível.

Ao final sustenta que inexistente respaldo legal para a “interpretação” realizada pela Fiscalização, razão pela qual a glosa de créditos realizada pela Autoridade Fiscal deve ser reformada por essa I. Câmara Julgadora.

Em relação à multa aplicada, solicita exclusão da mesma sobre o argumento de que a multa

aplicada no lançamento fiscal refere-se a períodos anteriores à edição da Instrução Normativa nº 52/2013, sendo uma norma meramente interpretativa, conforme o art. 106, I do CTN.

Reitera que a JJF manteve o Auto de Infração também sob a justificativa de que a Instrução Normativa nº 52/2013 teria um caráter meramente interpretativo, razão pela qual poderia ser aplicada a fatos pretéritos, nos termos do Código Tributário Nacional. Ou seja, apesar de tal Instrução Normativa ser do ano de 2013, entendeu que poderia ser aplicada aos fatos geradores de 2011, objeto do presente feito. Contudo, tal entendimento está equivocado, pois a Instrução Normativa realizou verdadeira inovação em matéria tributária, não se restringindo a mera interpretação do mencionado inciso I, do § 4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, bem como artigo 17, § 7º, I da Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996.

Explica que esta “interpretação” concedida pela referida Instrução Normativa nº 52/2013 para o conceito de “entrada mais recente” é totalmente distinta daquela que vinha sendo utilizada pelo próprio Estado da Bahia, bem como pelos demais Estados da Federação. Cita o jurista Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 30ª Edição, fl. 100).

Explica que o “método interpretativo” utilizado pelo Sr. Agente Fiscal com base em Instrução Normativa e decisões do CONSEF é diametralmente oposto ao previsto na Constituição Federal, na LC nº 87/1996 e na própria Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996, não possuindo qualquer amparo legal, violando, portanto, o Princípio da Legalidade previsto no artigo 150, I da CF. Reproduz o artigo 106, I do Código Tributário Nacional.

Coloca dúvida na decisão recorrida, pois disse que a JJF tem que ser coerente, pois entendeu que a Instrução Normativa nº 52/2013 tem caráter interpretativo, afirmou que *“esta Junta de Julgamento Fiscal só tem competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por descumprimento de obrigação acessória consoante o art. 159 do RPAF/99”* (fl. 16), sendo que a mesma reconhece que essa Instrução Normativa apenas esclarece o disposto na LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, não incidindo, assim, em qualquer ilegalidade, não há dúvidas que o dispositivo (artigo 106, I do Código Tributário Nacional) deve ser aplicado em sua totalidade, afastando a penalidade de 60% aplicada no Lançamento Fiscal. Volta a citar Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 30ª Edição, fl. 100).

Sustenta que não há dúvida que pode ser penalizada por fatos ocorridos anteriores a outubro de 2013, uma vez que a Instrução Normativa que “interpretou” os dispositivos da LC nº 87/96 e Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 apenas foi publicada em 18 de outubro de 2013. Complementa que, claramente verifica-se nos últimos casos julgados sobre matéria idêntica ao presente feito, a Segunda Instância deste CONSEF se mostrou totalmente pacífica no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte, cancelando integralmente a multa de 60% aplicada pela Fiscalização no respectivo Auto de Infração, conforme entendimento adotado pela 1ª Câmara e 2ª Câmara de Julgamento da CONSEF/BA, nos acórdãos CJF de nºs 0174-11/15, 0236-11/15 e 0247-12/15 (todos julgados parcialmente favoráveis à CEA Modas para excluir a multa de 60% aplicada indevidamente pela fiscalização para fatos geradores supostamente ocorridos em 2010).

Solicita a exclusão da multa de 60%, nos termos do artigo 106, I do Código Tributário Nacional.

Finaliza requerendo:

- *seja provido o presente Recurso Voluntário, reformando-se a decisão a quo recorrida para desconstituir o crédito tributário corporificado no Auto de Infração e Imposição de Multa nº 206891.0002/16-9, em razão da comprovação da ilegalidade da glosa de créditos de ICMS realizada pela Fiscalização Estadual.*
- *subsidiariamente, caso se mantenha o entendimento de que a Instrução Normativa nº 52/2013 não inovou no mundo jurídico, pois apenas interpretou dispositivos obscuros da Lei Complementar nº 87/1996 e Lei Estadual nº 7.014/1996, o que se admite apenas em hipótese, requer o cancelamento da multa de 60% aplicada pela Fiscalização Estadual, nos termos expressos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional.*
- *que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do patrono da*



*Recorrente, FRANCISCO NOGUEIRA DE LIMA NETO, OAB/SP nº 143.480, com domicílio profissional na Av. Paulista, 1842 - Ed. Cetenco Plaza, Torre Norte, 2º andar, CEP 01210-923, São Paulo/SP, principalmente no que diz respeito ao julgamento do presente Recurso Voluntário, de modo a possibilitar a apresentação de Memoriais, bem como a realização sustentação oral na sessão de julgamento, sob pena de nulidade.*

O conselheiro Henrique Silva de Oliveira declarou impedimento no julgamento deste PAF.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado com previsão no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, tendo a 3ª JF 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 à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

A recorrente alega nulidade do lançamento devido em relação à incerteza devido 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 3ª JF 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 neste Estado.

Alinho-me à Decisão recorrida em relação às nulidades suscitadas, assim, nego também.

No mérito, vejo controvérsias já pacificadas com divisão bem definida perante o CONSEF, onde constam votos contrários ao da Decisão recorrida, pois alguns defendem 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.

O Contribuinte 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 JF 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 sofrer 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 Acórdão 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 reinvidicação 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 insubsistente, 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, dúbio, omissivo ou mesmo impreciso no conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e especificam, 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, § 4 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 os “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS e CONFINS), estes valores, não corresponderia 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 enquadra 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 o meu entendimento e por não ver fundamento legislativo, voto pelo PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e, julgo IMPROCEDENTE o auto de infração.

#### VOTO EM SEPARADO

Peço vênica para discordar, *in casu*, do entendimento esposado no voto do Ilustre Relator,

notadamente em relação às transferências interestaduais, objeto da presente infração.

Isto porque, limita-se o Ilustre relator a concluir pela não incidência do ICMS tão somente nas operações internas de transferência, quando meu voto é no sentido que toda e qualquer transferência realizada entre estabelecimentos de uma mesma empresa, inclusive nas operações interestaduais.

Considerando que o fato gerador do ICMS é o negócio jurídico que transfere a posse ou a titularidade de uma mercadoria, a mera saída física da mercadoria do estabelecimento não constitui “circularização”, para efeito de incidência do ICMS, haja vista que não há mudança de sua titularidade por força de uma operação jurídica, tal como: compra e venda, doação ou permuta.

Ademais, o tema já foi tratado pela jurisprudência dos nossos tribunais e, ao apreciar a matéria decidiu o Supremo Tribunal Federal que:

*“O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão ‘operações’, bem como a designação do imposto, no que consagra o vocabulário ‘mercadoria’ são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimentar frangos”. (AI 131.941-1 – Rel. Min. Marco Aurélio – un. DJ 19.4.91, p. 4583)*

No mesmo sentido o Superior Tribunal de Justiça, como se verifica da Súmula nº 166, editada em 1996:

*“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”*

Entendo, contudo, e em relação à infração em comento, que a observância da Súmula nº 166 do STJ não possui a mesma eficácia.

Isto porque a infração trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. Ou seja, as operações de transferência, diferente do quanto afirmado pela recorrente, foram tratadas como operações mercantis, com destaque de imposto.

Pelo exposto, apesar de comungar do entendimento que operações entre estabelecimentos do mesmo titular não configura ato mercantil, mantenho o valor originalmente exigido, por entender não ser aplicável, no particular, a Súmula nº 166 do STJ.

Este é o voto.

## 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 Tolstói Seara Nolasco, que tece análise aprofundada em lide de idêntico teor:

*ACORDÃO JJF Nº 0044-05/13*

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

*Preliminar de decadência não acolhida, com base em reiterada jurisprudência do CONSEF. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a 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.*

Verifico que o Recorrente solicita exclusão da mesma sob o argumento de que a multa aplicada no lançamento fiscal refere-se a períodos anteriores à edição da Instrução Normativa nº 52/2013, sendo uma norma meramente interpretativa, conforme o art. 106, I do CTN.

Entendo que neste caso, cabe razão ao Recorrente. É que 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 o lançamento ocorreu a partir de janeiro de 2012, a dezembro de 2013. A instrução normativa, é de outubro de 2013.** 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.

Assim posto, **voto pela exclusão das multas no período de janeiro de 2012 a setembro de 2013, mantendo, contudo, os acréscimos moratórios.**

Face aos fundamentos acima, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, excluindo as multas entre janeiro de 2012 e setembro de 2013, mantidos os acréscimos moratórios.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por Decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0002/16-9**, lavrado contra **C & A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$363.975,09**, sendo o valor de R\$59.780,65, acrescido multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, e o valor de R\$304.194,44, sem incidência da multa aplicada nos termos do art. 106, I do CTN.

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

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO\* – Conselheiros: José Raimundo Oliveira Pinho e \*Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de março de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO EM SEPARADO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS