

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0009/16-3  
**RECORRENTE** - LOJAS RIACHUELO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0237-04/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 03/07/2020

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0075-12/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. OPERAÇÕES ORIGINÁRIAS DE ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS OU CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A fiscalização efetuou o cálculo da diferença entre as bases de cálculo, cujos valores foram registrados nas notas fiscais de transferências, e os equivalentes às entradas mais recentes, nos termos do art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, c/c art. 17, § 7º, I da Lei Estadual nº 7.014/96. Entende-se que há razoabilidade na exclusão da multa, sob o argumento de que foi aplicada no lançamento fiscal em períodos anteriores à edição da Instrução Normativa nº 52/2013, a qual, é uma norma meramente interpretativa, conforme o art. 106, I do CTN. A Instrução Normativa, tem 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. Sendo assim, os autos referente ao período de 01/01/2012 a 31/12/2012 e a instrução normativa, de outubro de 2013. Exclui-se a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados, onde dispensa-se conforme constante no dispositivo citado do CTN. Infração parcialmente subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, expedido em 24/02/2016, objetivando reclamar crédito tributário na ordem de R\$345.741,58. Acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação:

*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.*

**TRATA-SE DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 13, § 4º, I, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96”.**

O autuado, por meio de advogado, apresenta impugnação (fls. 52/116 do PAF). Os autuantes prestam informação fiscal (fls. 127/163). A JJF julgou pela Procedência da autuação nos seguintes termos:

## VOTO

O autuado inicia sua defesa suscitando a nulidade do Auto de Infração, ao contestar o método utilizado pelos autuantes para a sua lavratura. Neste passo argumenta que os autuantes efetuaram o lançamento excluindo do valor da mercadoria o ICMS, PIS e a COFINS e, em seguida acrescentaram o ICMS interestadual, inexistindo, ao seu entender, base legal para tal procedimento. Sustenta, ainda, que os autuantes, no presente Auto de Infração, criaram um novo conceito para “valor da entrada” ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o “valor da mercadoria” subtraíndo-se o ICMS, o PIS e a COFINS, conceito este que, ao seu entender, não pode prosperar.

Não vejo nos argumentos suscitados através da peça defensiva elementos que possam conduzir à nulidade do lançamento. Isto porque, analisando todas as questões preliminares apresentadas, inclusive aquela que diz respeito a eventual descumprimento do artigo 142 do CTN, entendo que não posso acolhê-las diante do fato de que a autuação atende a todos os requisitos ali contidos, qual sejam, a indicação de ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e a proposição da aplicação da penalidade cabível, estando, consequentemente, também em consonância com o regramento contido no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA.

De igual forma, não acolho o argumento de que foi violado o princípio da legalidade estrita, vez ser sabido que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, 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 consoantes as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Nesta linha de entendimento, como já dito, deixo de acolher todos os pedidos de nulidade entabulados pela peça defensiva, destacando, ainda, que alguns desses argumentos, por se confundirem com o próprio mérito da autuação, adiante serão analisados.

Assim é que, quanto aos questionamentos de mérito trazidos pelo autuado, apesar de louvar e respeitar a tese defensiva, de início pontuo que não os acolho, na medida em que está em dissonância com a jurisprudência predominante neste Conselho de Fazenda, a exemplo dos autos de infração julgados procedentes pela 2ª Instância Administrativa (Câmaras de Julgamento Fiscal) deste CONSEF, conforme se verifica nos Acórdãos CJF nº 0247-12/15, 0056-11/16, 0045-11/16 e 0052-11/16.

De acordo com o que já consta dos autos, esta é uma situação recorrente no âmbito deste Conselho de Fazenda, razão pela qual, valho-me de reiteradas decisões já proferidas por este órgão julgador, sobre este mesmo assunto, para fundamentar o presente voto.

Isto posto e com a devida vénia, transcrevo a seguir o voto proferido pelo julgador Valtércio Serpa Júnior, através do recente Acórdão nº 0158-01/16, oriundo de Auto de Infração lavrado contra o mesmo contribuinte aqui autuado, sobre a mesma matéria ora enfrentada, o qual foi julgado Procedente, cujo fundamentos de mérito ali esposados os acolho integralmente e passam a integrar o presente voto, razão pela qual os reproduzo abaixo:

“Adentrando ao mérito, tal matéria tem sido exaustivamente debatida neste Conselho de Fazenda, o qual tem firmado posição consolidada, inclusive outros lançamentos já foram julgados, e observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida 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.

(...)

§ 2.º 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 da CF/88, 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 Art. 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, aquela contida no seu § 4º, inciso I, 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:

(...)

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

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

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 previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a autuada vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

“Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

(...)

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito,

creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

(...)

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;".

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.

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 nº 87/96 especificar quais sejam, quer de produtos transferidos por industrial, quer por Centro de Distribuição.

Da mesma forma descabe qualquer possível alegação relativa a inobservância do princípio da não cumulatividade, pois 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.

Some-se a isso, o fato de que conforme posto, 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 nº 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, inclusive no caso ora analisado, especialmente em seu item 2:

"2. 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 o seguinte:

2.1. 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;

2.2. na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

2.3. o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada de mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria nem transferência pelo destinatário localizado neste Estado."

Tal instrumento normativo aclara, 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 art. 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da vigência 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 inóportuno 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 linhas acima, o mencionado 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.*

*Todavia, em que pesem 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, analisemos 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 uma 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, se trata 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 normaposta.*

*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 à 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 esta 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 inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não esta sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal: ADIn n. 311- 9-DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade 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, embasar seu raciocínio.

Da mesma forma, 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, ambas 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 realizada 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, em momento algum a determinação constitucional deixou de ser albergada, 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.

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 nº 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-se a posição jurisprudencial, podemos 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 nº 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.”

Possuo 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 APLICADA 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 dizer-lhe inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental**”.

Além disso, o paradigma tomado pela defesa, é de 1971, tendo o entendimento do STF se alterado ao longo do tempo, por isso não pode ser aceito.

Quanto às respostas concedidas pelos Estados do Paraná e Santa Catarina, a consultas formuladas, não podem ser levadas em conta, não somente pelo fato de que, na forma do diploma constitucional, sendo o ICMS imposto Estadual, cabe a cada ente da Federação geri-lo, em obediência às suas próprias normas, em consonância com a Legislação Federal, além do que, impede lembrar que o resultado de cada consulta, sendo específico o seu objeto, apenas atinge ao consulente, e não a mais ninguém. Além disso, tal instrumento, cuja base legal encontra-se no Código Tributário Nacional, o qual contém previsão da consulta em seu art. 161, não é vinculante a terceiro.

*Da mesma forma, em relação aos Acórdãos mencionados pela defesa, alguns deles são de primeira instância, sujeitos a reforma por órgão superior, sendo o entendimento predominante neste Conselho, a procedência em autuações semelhantes. Quanto ao voto da Conselheira Rosany Melo Nascimento, o mesmo foi vencido, conforme atesta a própria empresa autuada, não podendo ser tomado como posicionamento vigente, apenas como posicionamento pessoal da mesma.*

*No tocante às alegações de inconstitucionalidade trazidas no bojo da longa defesa apresentada, este órgão por impedimento legal, não pode adentrar em tal discussão, de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, que determina que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.*

*Por tais razões, entendo que os argumentos defensivos não podem prosperar, motivo pelo qual voto no sentido de que o Auto de Infração deve ser julgado PROCEDENTE”.*

*De igual forma, e pela mesma motivação, reproduzo o voto proferido pelo i.julgador José Franklin Fontes Reis, proferido através do Acórdão nº 0092-03/16, que retrata as mesmas questões ora enfrentadas, cujos fundamentos ali inseridos também passam a integrar o presente voto:*

*“O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no período de janeiro a dezembro de 2011.*

*Conforme a descrição dos fatos foi efetuado estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96 - valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.*

*Cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre, conforme estatuído no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “i” da CF/88. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96:*

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

[...]

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

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

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

**III -** tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.”

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

*Ressalto que a autuação foi efetuada com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativos às fls. 06 a 23. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.*

*A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para filias localizadas na Bahia o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias. Considerou como indevida a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação, gerando assim crédito em valor maior que o permitido, no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.*

*Em sede de defesa, o sujeito passivo concentrou seus argumentos na interpretação do Resp nº 1.109.298/RS, do STJ, indicado com precedente pela fiscalização, na tentativa de aduzir a sua inaplicação ao presente caso, pelo fato de que a decisão referida trata de transferências de mercadorias produzidas pelo estabelecimento remetente, ao contrário das operações, ora em lide, que são transferências de mercadorias adquiridas de terceiros.*

Sustentou também o impugnante em suas razões de defesa que a CF/88 estabelece que o crédito de ICMS deve considerar o imposto pago na operação anterior, ou seja, o custo de aquisição, no caso concreto, nos termos do inciso I, do §4º, da LC N° 87/96.

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

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

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

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

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

Vale ressaltar, que foi editada, a Instrução Normativa nº 52/2013, disciplinando a metodologia de apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

O autuado apresentou o entendimento de que a Instrução Normativa nº 52/2013 não pode se basear na Lei para excluir os tributos mencionados do cômputo da base de cálculo do crédito do ICMS e, ainda que a Autoridade Fazendária alegue que a lei tributária quando interpretativa possa retroagir, por não ser este o caso da Instrução Normativa nº 52/2013 que é nula de pleno direito, sendo ato do Poder Executivo local, em manifesto confronto com a legislação federal nos termos do art. 146 da CF/68.

Na referida Instrução Normativa consta a orientação de que “na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.

Em relação ao questionamento do autuado quanto à nulidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, inciso III, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Dec. nº 7.269/99.

Ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o consequente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido na LC 87/96 e Lei 7.014/96.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais já explicitados, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Em suma, apesar dos valorosos argumentos sustentados pela defesa, concluo que o contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência, relativo a aquisições feitas em outros estados da Federação, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária - art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96 e, consequentemente, utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito. Não há como se acatar a nulidade suscitada na peça de defesa ou se acolher os argumentos de mérito do contribuinte, em especial, considerando as disposições contidas na IN nº 52/13.

Ademais este tem sido o posicionamento reiterado da Segunda Instância deste CONSEF, nas decisões sobre esta matéria, a exemplo dos Acórdãos: CJF Nº 231-12/15, CJF Nº 226-12/15 e CJF Nº 224-12/15.

*Concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que se constitui em creditamento fiscal indevido”.*

*Posso ainda mencionar outros julgados relacionados a esta mesma matéria, a exemplo dos Acórdãos nº 0139-01/16, 0091-04/16, 0334-11/15, 0236-11/15, 0224-12/15, 0243-12/15, 0247-12/15, 0275-12/15, 0231-12/15, 0228-12/15, 0174-11/15, 0114-11/15, 0012-11/15, 0027-11/14, 0044-11/15, 0092-11/14 e 0138-11/14, razão pela qual acato o posicionamento já assentado na jurisprudência administrativa neles contidos, os quais refletem os mesmos entendimentos que se encontram acima reproduzidos.*

*Observo, ainda, em relação a referida Instrução Normativa 052/13, que nela consta a orientação de que “na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento. A este respeito cabe registrar que em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da multicitada Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*No que pertine as menções feitas pelo autuado as consultas que efetuou junto a empresa FISCODATA, bem como a Secretarias de Fazenda de outros Estados, e, ainda, a citação da legislação do Estado do Rio Grande do Norte, estes fatos, não submetem ou direcionam sua aplicação às normas presentes na legislação do Estado da Bahia, que se ampara, no que toca aos fatos ora em discussão, na Lei Complementar 87/96.*

*Naquilo que se relaciona a menção feita pelo autuado ao Resp. nº 1.109.298-RS, de que não se subsume às operações que pratica, saliento, conforme destacado pelos autuantes, que a questão jurídica ali em debate refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular, localizado em outro Estado, em consonância com o Art. 13, § 4º da LC 87/96, portanto se adequa aos fatos presentes nestes fólios.*

*Quanto a citação de decisões proferidas por este CONSEF que lhe foram favoráveis, bem como do argumento de abusividade da multa aplicada, estes argumentos estão corretamente enfrentadas através do voto proferido através do Acórdão nº 0158-01/06, acima transcrito, cujos fundamentos ali esposados os acolho e, consequentemente constituem parte integrante deste voto.*

*A este respeito, considero ainda pertinente pontuar que a multa aplicada possui previsão no Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, Lei nº 3.956/81 e na Lei nº 7.014/96, portanto, se encontra corretamente tipificada, além de que, em relação ao pedido para que a mesma seja reduzida, repetido inclusive através do memorial apresentado na assentado deste julgamento, não pode ser acolhido por esta Junta de Julgamento Fiscal pelo fato de que, por ser órgão de primeira instância, não possuir competência para redução ou exclusão de penalidade decorrente de obrigação principal.*

*Em conclusão, deixo de acolher todos os argumentos de nulidade e de mérito suscitados pela defesa e voto pela Procedência do presente Auto de Infração.*

Nas razões recursais, apresentadas nas fls. 199 a 215, volta o representante do recorrente a destacar novamente os fatos.

Solicita cancelamento do Auto de Infração, onde preliminarmente, reproduz os arts. 93, § 5º, incisos I e II e 97 do Decreto nº 6.284/97, conjuntamente, com o art. 309, §7º do Decreto nº 13.780/2012, ambos do RICMS/BA. Destaca que nos termos do artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar a definição da base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição Federal, tais como o ICMS. Cumprindo este mandamento Constitucional a Lei Complementar nº 87/1996, definiu a base de cálculo do ICMS nas diversas facetas de incidência deste imposto.

Afirma que tais dispositivos citados, impõem disciplina clara e objetiva acerca da base de cálculo em operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, sendo que o legislador teve o fito de impedir que em operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica houvesse alocação desproporcional do crédito tributário do ICMS em decorrência da possibilidade do preço da operação ser manipulado pela inexistência de uma efetiva relação mercantil (com embate de interesses).

Reitera que para se evitar a artificial estipulação de preços para tais operações interestaduais e, por conseguinte, evitar o desequilíbrio na arrecadação das Unidades Federadas envolvidas na

operação, o legislador complementar estabeleceu especificamente a base de cálculo nessas operações de acordo com as características do estabelecimento remetente, de modo que a base de cálculo do ICMS devido à Unidade Federada de origem nas transferências interestaduais será: I) O Valor da Entrada mais Recente da respectiva mercadoria, sempre que o remetente for um estabelecimento comerciante desse produto (artigo 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96); II) O Custo da Mercadoria Produzida, sempre que o remetente for um estabelecimento industrial desse produto (artigo 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96); e III) O Preço Corrente no Mercado Atacadista (artigo 13, § 4º, III da Lei Complementar nº 87/96).

Pontua que a lei em comento, ao não estabelecer a correlação exposta entre os incisos do § 4º de seu artigo 13 e a característica do estabelecimento remetente da operação interestadual (comerciante ou industrial), este entendimento decorre da *mens legislatoris* que norteou a positivação da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (equilibrar a repartição do ICMS entre as Unidades Federadas participantes da operação). Reproduz julgado do STJ (Segunda Turma – Relator: Ministro Castro Meira – Resp nº 1.109.298 – julgado em 26.04.2011).

Salienta que havendo a definição da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não há liberdade às legislações Estaduais para dispor sobre este ponto. Corroborando a vinculação das transferências em apreço às disposições do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96. Transcreve o art. 69, III da legislação do Estado do Rio Grande do Norte.

Chama atenção para a legislação **potiguar** no qual repete fielmente o correspondente dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, (artigo 13, § 4), de modo que a base de cálculo do ICMS devido a este Estado, em remessas realizadas a partir de seu território, destinadas a outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica em outros Estados, segue a correlação mencionada anteriormente. Portanto, tendo em vista que a operação que originou o Auto de Infração recorrido consubstancia uma transferência entre estabelecimentos da Recorrente (remessa interestadual entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica), cumpre-se aferir as características do estabelecimento remetente para se definir a base de cálculo desta operação, vale dizer, em qual dos incisos do § 4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, se enquadra à presente operação.

Afirma que o estabelecimento remetente das operações cujo creditamento é questionado está inscrito no CNPJ sob o nº 33.200.056/0343-96 e tem por atividade o Comércio Atacadista de Artigos de Vestuário (CNAE 46.42-7-01). Em outras palavras, o estabelecimento remetente das operações em apreço consubstancia uma Central de Distribuição encarregada de comprar mercadorias para abastecer os estabelecimentos varejistas da Recorrente situados em todo território nacional.

E sendo o estabelecimento remetente puramente um comércio atacadista, não restam dúvidas de que a base de cálculo nas transferências interestaduais por ele realizadas é regida pelo inciso I, do § 4º, do artigo 13 da LC nº 87/96, a base de cálculo para a apuração do ICMS devido ao Estado do Rio Grande do Norte é o valor da Entrada Mais Recente desta mercadoria no estabelecimento desse contribuinte remetente.

Destaca que a própria recorrida reconhece que a base de cálculo da operação interestadual que ensejou o creditamento questionado, é regida pelo artigo 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96. Ademais, os demonstrativos de cálculo elaborados pela recorrida na instrução do Auto de Infração recorrido e os documentos apresentados pela Recorrente em meio aos trabalhos fiscais e em sua impugnação deixam claro que o ICMS incidente nessas operações interestaduais teve por base o **Valor da Entrada Mais Recente das mercadorias** transferidas nos termos da legislação pertinente (artigo 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96).

Sustenta que a base de cálculo do ICMS incidente nas transferências interestaduais recebidas pela Recorrente, foi estritamente aquela descrita na Lei Complementar nº 87/96 (artigo 13, § 4º, I), visto que o texto da legislação do Estado do Rio Grande do Norte reproduz integralmente as disposições da Lei Complementar nº 87/96, de modo que não há que se falar em estipulação por esse Estado (RN) de base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar e, tampouco,

não há que se falar em recolhimento excessivo do ICMS ao Estado de origem das transferências interestaduais em apreço.

Afirma que resta claro que a Recorrente não incorreu nas infrações contidas no Auto de infração recorrido, visto que não há subsunção dos fatos ocorridos aos dispositivos normativos utilizados como fundamento para a glosa de créditos apropriados, e a imposição de multa à Recorrente, de modo que, mostra-se necessária a reforma do acórdão recorrido para o fim de se cancelar o Auto de infração atacado.

Pede pela improcedência do Auto de Infração devido à legitimidade dos créditos apropriados.

Explica que o estabelecimento remetente das transferências em apreço, situado no Rio Grande do Norte, apurou e recolheu o ICMS devido a esse Estado mediante a aplicação da alíquota correspondente sobre a base de cálculo definida no artigo 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, cujos termos estão integralmente replicados na legislação que institui e regulamenta o ICMS no Rio Grande do Norte.

Ressalta que nos termos do artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal, e artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96, nasceu para o estabelecimento destinatário da Recorrente (situado neste Estado da Bahia) o direito de se creditar do imposto cobrado na operação interestadual precedente.

Infere ser inquestionável o direito da Recorrente ao crédito do montante cobrado na operação de transferência realizada, cumpre-nos demonstrar que o cálculo deste imposto efetuado pelo estabelecimento remetente seguiu estritamente os ditames legais pertinentes.

Vota a destacar que não pairam dúvidas acerca do dispositivo da Lei Complementar que devem ser utilizados para a apuração do ICMS nas remessas interestaduais realizadas pelo estabelecimento potiguar à Recorrente. Isso porque nessas transferências foi calculado o ICMS com base no artigo 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, e a autuação recorrida indica este mesmo dispositivo como regedor dessa operação.

Salienta que a divergência que ensejou a lavratura do Auto de Infração recorrido, portanto, consiste na interpretação do conteúdo do Inciso I, do § 4º, do artigo 13 da LC nº 87/96. Esclarece que o ICMS creditado pela Recorrente foi recolhido tendo por base de cálculo o “Valor da Entrada Mais Recente” das mercadorias objeto das transferências, assim entendido como o valor da última mercadoria que deu entrada no estoque do estabelecimento remetente em data igual ou anterior à data da saída em transferência. No entanto entendeu que o Valor da Entrada Mais Recente corresponde ao valor da última mercadoria que deu entrada no estoque do estabelecimento remetente em data igual ou anterior à data da saída em transferência, subtraídos os valores correspondentes ao ICMS, da Contribuição ao PIS e da COFINS recolhidos na operação que originou a entrada da mercadoria no estabelecimento remetente.

Já a Decisão recorrida, sustenta que o entendimento fiscal decorre de suposta conexão existente entre os Incisos I e II, do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96. Desta forma, a base de cálculo nessas transferências interestaduais não seria puramente o Valor da Entrada Mais Recente, mas essa rubrica, subtraído o montante do ICMS, PIS e COFINS nele constantes, sendo que este entendimento é infundado e contraria sedimentada jurisprudência do STJ sobre este tema.

Pontua que ao analisar operação na qual indústria paulista transferia mercadorias a sua filial situada no Rio Grande do Sul o STJ pontuou claramente que cada inciso do § 4º, do artigo 13 da LC nº 87/96 corresponde a transferências realizadas por determinado tipo de contribuinte, conforme a jurisprudência do STJ no sentido de que o Inciso I, do §4º, do artigo 13 da LC nº 87/96 é a base de cálculo para transferências interestaduais realizadas por contribuintes comerciantes e que o Inciso II deste dispositivo é a base de cálculo quando o remetente da transferência interestadual for industrial. Reproduz trecho de julgado do STJ que interpreta corretamente a aplicação dos incisos do § 4º, do artigo 13 da LC nº 87/96 (STJ – Segunda Turma – Relator: Ministro Castro Meira – Resp nº 1.109.298 – julgado em 26.04.2011).

Chama atenção que na decisão do STJ não deixou qualquer margem para se interpretar que os Incisos I e II do § 4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 sejam complementares. Pelo contrário, o STJ taxativa e inequivocamente sedimentou o entendimento de que cada um desses incisos rege a apuração do ICMS em diferentes e incomunicáveis operações (inciso I, atividade comercial e inciso II, atividade indústria), pois clarificou a regência de cada inciso do § 4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, adentrou ao escopo legal que ensejou essa diferenciação da base de cálculo em transferências realizadas por comerciantes e industriais para seus estabelecimentos em outros Estados, qual seja, evitar conflitos entre os Entes federados no que tange à repartição da receita do ICMS.

Assevera que por se tratar de uma operação interestadual, o recolhimento de ICMS a uma Unidade Federada implica a utilização deste montante como crédito para abatimento do ICMS a ser recolhido ao outro Ente tributante. Dessa forma, caso seja recolhido ICMS em excesso à Unidade Federada de origem da transferência interestadual, consequentemente, o crédito tributário que caberá ao outro Ente tributante será reduzido em virtude do abatimento dos créditos apropriados, pois essa desproporção no recolhimento do ICMS poderia ser recorrente em transferências interestaduais, visto que essas operações são realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (consistência simples transferência entre espaços físicos da empresa), de modo que o preço da operação pode ser estipulado ao alvedrio da pessoa jurídica detentora dos estabelecimentos envolvidos na operação, onde o legislador definiu de forma rígida a base de cálculo do ICMS nessas operações por meio do § 4º, do artigo 13 da LC nº 87/96.

Pontua que nas transferências interestaduais realizadas por estabelecimentos comerciantes, destinadas a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, a Lei Complementar nº 87/96 (artigo 13, § 4º, I), elegeu o Valor da **Entrada Mais Recente da mercadoria** como a base de cálculo do tributo devido nessa operação, visto que esta rubrica corresponde ao valor de mercado da respectiva mercadoria (adquirida sob as regras de mercado).

E que estas transferências entre estabelecimentos industriais o parâmetro para a fixação da base de cálculo não poderia ser o mesmo definido para os comerciantes. Isso porque podem ser adquiridos produtos em diversos estágios de industrialização para serem inseridos na linha de produção do estabelecimento industrial. Em vista disso, o Valor da Entrada Mais Recente da mercadoria poderia ser manipulado pelo estabelecimento industrial remetente. Volta a reproduzir o mesmo julgado do STJ citado anteriormente.

Disse que por essa razão, norteou a diferenciação entre a base de cálculo das transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica e o critério utilizado para se atingir esse escopo, não quaisquer razões para se falar em aplicação conjunta dos Incisos I e II do § 4º, do artigo 13 da LC nº 87/96. Destaca que no julgado analisado pelo STJ as transferências foram realizadas por estabelecimento industrial (diretamente) e por meio de sua Central de Distribuição. Nas operações realizadas diretamente pelo estabelecimento industrial não foi necessário qualquer esforço intelectual para se definir que a base de cálculo da operação seria definida pelo Inciso II do § 4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Em relação às transferências realizadas pela Central de Distribuição, entendeu-se que, pelo fato desse estabelecimento consubstanciar uma extensão do estabelecimento industrial, a base de cálculo da transferência interestadual seria a mesma rubrica utilizada pelo estabelecimento industrial, qual seja, o Custo da Mercadoria Produzida nos termos do Inciso II, do § 4º, do artigo 13 da LC nº 87/96. Assevera que a apropriação de créditos de ICMS realizada pela Recorrente, se mostra perfeitamente legítima, visto que: I) A base de cálculo da transferência interestadual realizada foi o Valor da Entrada Mais Recente da mercadoria, definida pelo Inciso I do § 4º, do artigo 13, da LC nº 87/96 (reconhecido pelo Recorrido no Auto de Infração recorrido); e II) O Valor da Entrada mais Recente corresponde ao valor da última mercadoria que deu entrada no estoque do estabelecimento remetente, sem quaisquer descontos, e não guarda relação com o Custo da Mercadoria Produzida.

Pede pela reforma do acórdão recorrido a fim de que seja julgado improcedente o Auto de

Infração atacado.

Defende quanto à conformidade da apuração da base de cálculo com a legislação pertinente. Disse que o recolhimento do ICMS na transferência interestadual em apreço, teve por fundamento legal maior os ditames do Inciso I, do §4º, do artigo 13 da LC nº 87/96. No âmbito normativo, por sua vez, o fundamento para a apuração e recolhimento do ICMS foi o artigo 69, III, “a” do RICMS/RN.

Lembra que tanto a legislação nacional quanto a local, elegeram como base de cálculo para a operação em apreço o Valor da Entrada mais Recente, e não permitem o abatimento de quaisquer valores deste montante. Destaca que em manifestação fiscal a própria Recorrente positivou seu entendimento, o conteúdo do Valor da Entrada Mais Recente para fins de recolhimento do ICMS devido a este Estado. Nessa oportunidade, a Recorrente respondeu questionamento de contribuinte baiano determinando que valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS não podem ser subtraídos do Valor da entrada Mais Recente para fins de apuração do ICMS devido ao Estado da Bahia em transferências interestaduais realizadas a partir de seu território. Junta explicação, através de consulta via internet, da forma correta do cálculo do ICMS (SEFAZ BA – Parecer nº 12.552/2008 – Publicado em 18.07.2008).

Afirma que a própria Recorrente orienta seus contribuintes a recolherem aos cofres baianos o ICMS devido em transferências interestaduais tendo por base de cálculo o Valor da Entrada Mais Recente, sem expurgo dos valores relativos ao ICMS e demais tributos recuperáveis, não se mostra coerente que a Recorrente repute incorreto o recolhimento de ICMS feito em favor de outra Unidade Federada em consonância com seu entendimento.

Acrescenta que a Recorrente respondeu questionamento do contribuinte, afirmando que os valores relativos aos tributos recuperáveis não podem ser expurgados do Valor da Entrada Mais Recente pelo fato de inexistir permissivo legal para tal procedimento. Transcreve o art. 17, § 8º, I da Lei nº 7.014/96.

Ressalta que se mostra incorreta a presente autuação, isso por que o dispositivo legal que norteou o referido parecer fiscal permanece vigente e inalterado. Reitera que tendo em vista que o crédito glosado pela Recorrente corresponde ao ICMS recolhido ao Estado do Rio Grande do Norte em consonância com o Inciso I, do § 4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 e com a legislação desse Estado, somado ao fato de que o procedimento adotado pelo estabelecimento potiguar da Recorrente está em linha com a legislação e com o entendimento do Estado da Bahia, mostra-se claramente improcedente a autuação recorrida.

Impugna a ilegalidade e inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 52/2013. Destaca que não se olvida que no dia 18.10.2013 foi editada a Instrução Normativa nº 52/2013, que veiculou entendimento fiscal de que (em transferências interestaduais realizadas por comerciantes destinadas a estabelecimentos baianos) devem ser expurgados os valores dos tributos recuperáveis do Valor da Entrada Mais Recente. Acrescenta que referida Instrução Normativa não é aplicável ao presente caso, visto que os fatos geradores em apreço foram realizados no ano de 2012, portanto, anteriormente à edição dessa norma. Reitera que não houve alteração legal neste período, a Instrução Normativa nº 52/2013 é ilegal, visto contraria a disposição legal que intenta regulamentar.

Volta a destacar que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia analisou diversos casos idênticos ao presente, nos quais o fisco baiano glosou créditos apropriados por contribuintes por entender, com base na Instrução Normativa nº 52/2013, que a base de cálculo da transferência interestadual estava incorreta. Transcreve julgado do TJBA (Primeira Câmara Cível – Relator: Desembargador Lidivaldo Reaiche - Processo nº 0524431-38.2014.8.05.0001 – Julgado em 10.10.2016).

Chama atenção que por meio do Parecer nº 12.552/2008 (Publicado em 18.07.2008) a Recorrida manifestou seu entendimento de que os tributos recuperáveis não deveriam ser expurgados do Valor da Entrada Mais Recente para fins de apuração do ICMS devido nas transferências interestaduais destinadas a contribuintes baianos. Tendo em vista que em 18.10.2013 foi editada a

Instrução normativa em apreço que veiculou entendimento diametralmente oposto à orientação então vigente, resta claro que não tem caráter interpretativo, mas claramente modificativo (além de ilegal).

Dessa forma, sustenta que não há dúvidas de que a Instrução Normativa nº 52/2013 não se aplica ao presente caso pelos seguintes fatos que: I) Esta norma é ilegal, visto que não encontra fundamento de validade no artigo 17, § 8º da Lei nº 7.014/96, e no artigo 13, § 4º, I da LC nº 87/96; II). Esta norma foi editada posteriormente aos fatos geradores do crédito tributário questionado e não se enquadra nas hipóteses autorizadoras da retroação da lei tributária.

Requer a reforma do acórdão recorrido para que seja julgado Improcedente o Auto de Infração atacado.

Em relação à multa aplicada de 60%, destaca ser abusiva, desproporcional e tem efeitos confiscatórios. Reproduz o art. 150, IV da CF, que institui as penalidades elevadas pelos Entes tributantes é atitude reconhecidamente reprovável. Tal é o grau de nocividade dessa prática que a Constituição Federal institui vedação expressa à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de utilizar tributo com efeito de confisco. Cita ensinamentos do Ilustre Ives Gandra da Silva Martins (Tributos. São Paulo: Ed. Cultura Paulista, 1984, 3ª edição, pág. 756.).

Pontua que o STJ entendeu que, em homenagem ao Princípio Constitucional da Vedaçāo ao Confisco, se mostra demasiadamente elevada a imposição de multa de 30% do valor da mercadoria. Junta julgado (Primeira Turma – Relator: Ministro Sérgio Kukina – Resp. nº 1.125.348 – Julgado em 24.02.2015), no qual já é pacificado entendimento jurisprudencial e Doutrinário sobre o mandamento Constitucional, a imposição de multa patamar de 60%, além de desproporcional e abusivo, mostra-se inconstitucional, visto que configura confisco ao patrimônio da Recorrente.

### **Pede pelo cancelamento da multa aplicada.**

Finaliza requerendo a Improcedência do Auto de Infração, protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, e solicita que eventuais intimações da Recorrente sejam feitas na pessoa de sua advogada, SILVANA LAVACCA ARURI, inscrita na Secção São Paulo da Ordem dos Advogados do Brasil sob nº OAB/SP 140.538, domiciliada no endereço informado: *Lojas Riachuelo S/A. - Rua Leão XIII, nº 500, Jardim São Bento, CEP.: 02526-900, São Paulo – SP. - e-mail: tributario@riachuelo.com.br.*

### **VOTO VENCIDO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Autuado, com base no art.169, I, “b” do RPAF/99, contra a decisão da 4ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em 24/02/2016, para exigir ICMS no valor de R\$345.741,58, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de JANEIRO/2012 A DEZEMBRO/2012. Consta tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no § 4º, inciso I, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

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 para deliberar sobre a base de cálculo aplicada em operações ocorridas entre os Estados Federativos. A 4ª JJF nega a nulidade suscitada, sobre o argumento de que está clara a conduta infracional imputada, com todos os requisitos revestidos das formalidades legais, e que não prospera a alegação de incompetência do Estado da Bahia de fiscalização das operações entre os Estados federados, pois segundo a legislação, é matéria de competência sim, pois a recorrente encontra-se localizada neste Estado.

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.

Afirmo que as operações decorreram da remessa de mercadorias do seu centro de distribuição no Estado do Rio Grande do Norte 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) *Improcédência absoluta do auto de infração;*
- ii) *Do art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96 – Valor da entrada mais recente;*
- iii) *Da IN 52/13 – Inaplicabilidade – Norma destinada ao setor industrial;*
- iv) *Do julgamento do Resp nº 1.109.298/RS pelo STJ - Inaplicabilidade;*
- v) *Do posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.*

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

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

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

lê:

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

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

I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

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

Não é por outro motivo que a Lei Estadual nº 7.014/96 repete o conteúdo normativo disposto na LC 87/96 sobre a apuração da base de cálculo nas transferências. Neste sentido, vislumbro que, tanto a LC, quanto a Lei Estadual, determina que a base de cálculo, nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria, sem fazer qualquer exclusão. Trata-se, portanto, do valor da aquisição da mercadoria indicada na nota fiscal de entrada.

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

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

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

A Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia inovou no ordenamento jurídico e adicionou ao art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/1996 a obrigatoriedade de, na formação da base de cálculo, o remetente “não computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto”.

Ao meu ver, a Instrução Normativa extrapolou o campo de direito material, criando uma nova metodologia de apuração da base de cálculo ao prever a exclusão dos tributos recuperáveis sobre a entrada mais recente. Ademais, as disposições da referida Instrução Normativa são inconstitucionais e ilegais, na medida em que conferem interpretação extensiva ao conteúdo da norma que lhe dá supedâneo, procedimento que, como cediço, não é autorizado pelo nosso ordenamento pátrio.

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

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

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

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

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

Também transcrevo outro voto da 1ª CJF, que me faz ter certeza a coerência de que a autuação é totalmente insubstancial, a conselheira Rosany Nunes de Melo Nascimento acompanha a Decisão da 1ª JJF (A-0112-01/13), onde o 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 nº 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no artigo 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifos meus)

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

III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

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

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

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

I – o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifos meus).

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

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

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

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

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

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

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

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

Já na hipótese do inciso I – mercadorias objeto de revenda – resta estatuído que a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, elemento que não comunga de qualquer

*identidade com o custo, daí porque imprestável o referido método para conferir legalidade à adoção de critérios de apuração semelhantes, como pretendeu o Nobre Relator.*

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

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

Por tudo quanto exposto, concluo que a retirada da base de cálculo dos “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS e CONFINS), estes valores, não corresponderiam “*in 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 que autorize a aplicação de penalidade anterior à Instrução Normativa SAT nº 52/2013, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## VOTO EM SEPARADO I

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

Constatou que a autuação refere-se à 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.

Na informação complementar do Auto de Infração em epígrafe, consta tratar-se de estorno de crédito fiscal, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS, em relação ao quanto previsto no inciso I, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96.

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

Nesse sentido, derredor da matéria que envolve a exigência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, entendo que merece destaque o posicionamento dos Tribunais Superiores e do próprio Tribunal de Justiça da Bahia, para o qual trago à colação trecho de voto da minha lavra, como segue transcrito:

(...)

A Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça expressa textualmente que “**Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte**”.

*Impende registrar que a referida Súmula 166 tem essência na interpretação literal do art. 1º do Decreto Lei nº 406/1968, que, dentre as definições das hipóteses de incidência do ICM, previa “a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”, derivado do fato de que várias administrações tributárias estaduais lançavam o imposto sobre situações que não representavam transações comerciais, mas, tão somente, deslocamentos de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.*

*O fato é que o imposto não incide, nem poderia incidir, sobre “mercadorias” mas sim sobre operações de caráter oneroso, aí entendido que tais operações são resultado da transferência de titularidade de bens classificados como mercadorias, não podendo incidir imposto sobre operações de simples transferência física*

*de mercadorias e assemelhadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, exatamente porque não há imposição de ônus na operação.*

A circulação a que alude o nomen juris do imposto, tal como escrito na CF/88: “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”, consiste na transferência de propriedade ou na tradição da mercadoria. Assim sendo, não é a saída física de um determinado local que indica a finalização da operação de compra e venda mercantil, já que, independentemente dessa saída da mercadoria do estabelecimento, pode-se observar a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Convém trazer à baila a jurisprudência, pois, tal entendimento tem fartura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:

1. (...) Dispõe a Súmula nº 166 desta Corte que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. O acórdão recorrido está em harmonia com a orientação firmada na jurisprudência deste Tribunal, valendo destacar o trecho em que se evidencia que “a saída de energia elétrica do estabelecimento produtor (usina de São Simão) para o distribuidor (Cemig) não configura operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, pois se trata de simples deslocamento físico de mercadoria, não ocorrendo, de consequência, operação mercantil”.

Tem-se que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não é hipótese de incidência do ICMS, cujo fato gerador pressupõe a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro [...]. II. A configuração da hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria [...] fato que, segundo o suporte fático delineado no acórdão recorrido, não ocorre no caso concreto [...]. (AgRg no REsp 933890/GO. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 3.9.2007)

2. (...) A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos [...]. 4. Incasu, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJ 26.4.2007)

3. (...) O fato imponível do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (AgRg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 26.10.2006)

4. (...) O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...] (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2ª Turma. DJ 26.10.1992)

5. (...) O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)

6. (...) O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)

Muito recentemente, derredor da matéria em apreço, o Tribunal de Justiça da Bahia, nos autos da Apelação nº 0323677-51.2012.8.05.001, na mesma trilha e com os mesmos fundamentos emprestados às decisões do Superior Tribunal de Justiça e às decisões já proferidas por este Conselheiro julgador, à unanimidade, assim decidiu:

**EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166 DO STJ.**

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. 2. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ). 3. Recurso conhecido e, no mérito, desprovido.

Já o Supremo Tribunal Federal, também tem inúmeras decisões, por unanimidade, sobre a

matéria, nos termos abaixo transcritos:

**AG. REG. 756.636 RIO GRANDE DO SUL**  
**RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI**

**EMENTA**

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

1. *Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos.*
2. *O Supremo Tribunal Federal entende ser insubstancial a tese do chamado Prequestionamento implícito.*
3. *A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas. Precedentes.*
4. *Agravo regimental não provido.*

**AG. REG. 765.486 SANTA CATARINA**  
**RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BEM ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AGREGAÇÃO DE VALOR À MERCADORIA OU SUA TRANSFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

*I – A mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou sua transformação.*

*II – Agravo regimental a que se nega provimento.*

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

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

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

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

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

Nesta esteira, ele traz o seguinte posicionamento abaixo transcrito, em consonância com a vigente Súmula nº 166 do STJ, acima exposta por este Conselheiro neste voto em separado, com a devida vênia do i. Conselheiro Relator:

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

É salutar lembrar, que ele também salienta que a referida Súmula, editada em 1996, que vem sendo pacificamente confirmada pelo STJ e, depois também pelo STF até o momento presente, salientando que “*o texto não faz distinção entre ICMS interno e ICMS interestadual, isto é, não haverá incidência desse imposto, estejam os estabelecimentos no mesmo ou em Estados diversos. É imprescindível, apenas, que ambos sejam do mesmo contribuinte*”.

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

Segundo Scuff, nas transferências internas a questão está bem resolvida nos Estados, a exemplo da Bahia, os quais admitem não haver ICMS nestas operações. Todavia, para ele, o problema é mais complexo quando se trata de operações no âmbito interestadual, envolvendo necessariamente uma análise de Federalismo Fiscal. Pela clareza e didatismo das suas colocações, que confrontam o teor do que estabelece a Súmula nº 166 e a prática fiscal que é adotada por força da legislação estadual, que envolve a já citada “Guerra Fiscal”, reproduzo uma análise da lavra de e. jurista ao qual recorro aqui:

*“(...) pode-se imaginar a seguinte operação visando deslocar o sujeito ativo da operação: determinada empresa adquire (ou fabrica) mercadorias no Estado A, e as transfere sem a incidência do ICMS para o Estado B, no qual criou um centro de distribuição, e, de lá, vende para os Estados X, Y e Z, com incidência desse tributo, pois haverá operações de circulação de mercadorias. Neste exemplo, houve o deslocamento do sujeito ativo do ICMS, do Estado A, que nada receberá, para o Estado B, para o qual será pago o tributo. Observe-se que, pela ótica do contribuinte, não haverá diferença entre pagar para o Estado A ou B — ele terá que pagar. Poderá haver diferença caso o valor do ICMS cobrado seja distinto entre os dois Estados — o que nos leva, novamente, ao tema da guerra fiscal. Suponhamos que, na saída das mercadorias, o Estado A cobre 12%, e que o Estado B cobre apenas 7%, torna-se economicamente vantajoso transferir o início da incidência do ICMS de um para outro Estado, o que pode ser feito transferindo as mercadorias de A para B, e vendendo a partir de B. Exposto este aspecto do problema, outra questão assoma: Pode o Estado A cobrar ICMS na operação de transferência interestadual de mercadorias para o Estado B? A resposta permanece negativa, por várias razões. Em primeiro lugar, constata-se que o ordenamento jurídico não ampara a pretensão arrecadatória dos Estados de origem, pois tais movimentações físicas não se caracterizam como operações de circulação (jurídica ou econômica) de mercadorias. Logo, não se constata o aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente desenhada. Segundo, caso ultrapassada a barreira legal acima apontada, a suposta conduta irregular será do contribuinte ou dos Estados que se envolvem na guerra fiscal? Por outras palavras: estará errado o contribuinte em organizar seus negócios da forma mais econômica, ou estarão errados os Estados? De minha parte, entendo estar errado o desenho do ICMS na Constituição de 1988, pois deixou nas mãos dos Estados um tributo que possui nítida vocação nacional — nenhum país atribui aos entes subnacionais esse modelo de tributação sobre valor acrescido (ou tributos semelhantes, como o ICMS). Esta é, no fundo, uma das causas mais importantes da fraticida guerra fiscal atual. As empresas acabam sendo meras contendores em um sistema perverso, pois, se não buscarem reduzir seus custos, morrerão na disputa do mercado defronte de seus concorrentes, que se aproveitarão das vantagens oferecidas e, com custos menores, terão preços menores e o fantasma da recuperação judicial aparecerá no horizonte — trata-se do velho dilema do prisioneiro, da teoria dos jogos, aplicado às relações empresariais, envolvendo aspectos financeiros. Em terceiro lugar, e apenas se ultrapassadas as considerações anteriores, é necessário que os Estados comprovem que as empresas agem com o intuito de economizar tributos — o que não é, em si, algo errado. Ademais, não basta supor, é necessário comprovar. Conheço um caso em que o Estado cobrou ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mesmo sabendo que o destino de todas as mercadorias seria a exportação através das instalações portuárias localizadas no Estado vizinho. Um exemplo: imagine-se o Estado de Mato Grosso cobrando ICMS sobre a transferência de soja para o Estado do Paraná, a qual será exportada pelo porto de Paranaguá. Será uma tributação em cascata, pois a empresa exportadora não se aproveitará*

*desses créditos, que se transformarão em custos. Ou seja, o que era para ser um crédito (uma vantagem) se transforma em um custo (uma despesa). Seguramente os Estados não tem esse poder — é necessário fazer prova, e não apenas ter suposições. Tributar sem proceder desta forma caracteriza-se como abuso de direito. Em quarto lugar, pretende-se resolver um problema de rateio federativo de competências, próprio do direito financeiro, ramo que estuda o federalismo fiscal, com medidas de direito tributário, que acarretam maior incidência sobre os contribuintes. Aqui há verdadeira miopia normativa na solução adotada, pois, se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, por qual motivo essa perspectiva muda em caso de idênticas operações interestaduais? Apenas porque o sujeito ativo mudou? Não é suficiente para alterar o aspecto material da hipótese de incidência. Inegavelmente o problema existe, mas não será através do uso da força tributária estadual contra os contribuintes que isso se resolverá, mas no legislativo, a míngua de normas que atualmente amparem a pretensão fiscal dos Estados. Nada justifica a mudança da Súmula 166 do STJ, que deve permanecer íntegra, afastando a incidência do ICMS tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte".*

Por tudo aqui exposto, concluo que restou evidenciado com clareza solar, que a infração em lide não procede, por não se tratar de qualquer operação de circulação onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física no sentido técnico jurídico.

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

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

## **VOTO EM SEPARADO II**

Cinge-se o presente voto, a contestar especificamente a fundamentação dada pelo Ilustre Relator, quanto à aplicação da Súmula nº 166.

A infração lançada, acusa utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar.

Não obstante comungar do entendimento do Relator quanto à improcedência da infração, e, portanto, Provimento do Recurso Voluntário, importante frisar minha discordância quanto aos motivos elencados pelo Relator ao afastar, no mérito, a tese defensiva da recorrente quanto à aplicação da Súmula nº 166 do STJ.

Isto porque, entendo que a observância da Súmula nº 166 do STJ, no caso em comento, não possui eficácia, considerando que nas transferências realizadas pela recorrente, há destaque do ICMS nos documentos fiscais. Não faz qualquer sentido, portanto, a intenção da recorrente em invocar a tese defensiva de que a operação é respaldada pela não incidência de imposto, quando em contrapartida, na prática, traz entendimento diverso destacando o ICMS das transferências realizadas com suas filiais.

Pelo exposto, apesar de comungar do entendimento de que operações entre estabelecimentos do mesmo titular não configuram ato mercantil, entendo que não é aplicável, nem tampouco eficaz a tese posta para o caso particular.

Este é o voto.

## **VOTO VENCEDOR**

Com a mais respeitosa consideração ao voto do nobre Conselheiro Relator, venho discordar 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 consolidada em diversos outros julgados neste Conselho de Fazenda, e já se pode falar em uma jurisprudência administrativa

firmada neste sentido. Por isso, de forma ilustrativa, trago aqui o excelente voto de lavra do Julgador Tolstoi Seara Nolasco, que tece análise aprofundada em lide de idêntico teor:

**ACORDÃO JJF Nº 0044-05/13 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. a) MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS.**

*A base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 e art. 17, § 8º, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatada a preliminar de nulidade da atuação. Preliminar de decadência não acolhida, com base em reiterada jurisprudência do CONSEF. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime*

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

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

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

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

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

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

*Por estar expressamente previsto na Lei nº 7.014/96, as transferências efetuadas entre esses estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular estão sujeitas à incidência do ICMS, sendo que não cabe a este órgão julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99. A questão atinente à existência de ato de mercadoria 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 legal 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 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 questiona a multa aplicada, por ser abusiva e ter efeito confiscatório. Discordo quanto ao fundamento do pedido, por não considerar que haja abuso ou efeito confiscatório, até porque as multas são passíveis de grandes reduções em caso de pagamento antes do ajuizamento da ação. Contudo, devo apreciar a redução ou exclusão por outras razões que serão aqui postas.

No presente caso, entendo que há mesmo razoabilidade na exclusão da multa, sob o argumento de que a multa aplicada no lançamento fiscal é dos períodos anteriores à edição da Instrução Normativa nº 52/2013, a qual, é uma norma meramente interpretativa, conforme o art. 106, I do CTN.

Em sendo assim, 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 Auto de infração em lide, é referente ao período de 01/01/2012 a 31/12/2012, sendo a instrução normativa, 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 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 a obrigação de pagar o imposto, este se locupletou indevidamente com rendimentos e correções monetárias que cabiam ao Estado, se houvesse o adimplemento da obrigação tributária no devido tempo.

Face aos fundamentos acima, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, excluindo as multas, pois todos os lançamentos ocorreram antes do advento da Instrução Normativa nº 52/13, mantidos os acréscimos moratórios. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida, e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0009/16-3**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$345.741,58**, sem incidência da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, conforme previsão nos termos do art. 106, I do CTN, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.  
VOTOS VENCIDO e EM SEPARADOS\* (I e II) - Conselheiros(as): José Raimundo Oliveira Pinho, Carlos Henrique Jorge Gantois\* e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas\*.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de abril de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO EM SEPARADO I

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO EM SEPARADO II

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS