

A. I. Nº - 206891.0006/16-4  
AUTUADO - LOJAS RIACHUELO S.A.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - DAT/METRO IFEP/COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/09/2016

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0158-01/16**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre Centro de distribuição, o valor da base de cálculo é o da entrada mais recente. Infração procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 18 de fevereiro de 2016 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$553.575,23, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração, relativa ao período de janeiro a dezembro de 2012:

Infração 01. 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 e protocolos, sendo informado na descrição dos fatos de que "*trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, prevista no artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96*".

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 53 a 117, onde argui em sua defesa, após breve resumo dos fatos, a título de preliminar, que em que pese o trabalho realizado, a infração imputada não merece subsistir, pois a forma com a qual fora realizado não constitui documento hábil para comprovar qualquer infração ou afronta à legislação do Estado da Bahia.

Ressalta que o método da Fiscalização para alterar a base de cálculo do ICMS não está previsto em lei, ou seja, o método é contrário a Lei e à Jurisprudência e por isso o Auto de infração é ilíquido, e nessa linha de raciocínio, criaram uma metodologia completamente equivocada que não encontra amparo no artigo 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96 (valor da entrada mais recente).

Entende, pois, caberia à Administração Pública cumprir determinados procedimentos formais a fim de cumprir os Princípios Constitucionais que garantam possibilidade de Defesa ao Contribuinte e que, ao mesmo tempo, garantam lastro ao auto de infração, para que este seja documento líquido e certo.

Diz que o Auto de Infração deverá ser exato e conter todas as informações que apontem a suposta infração, bem como deve permitir ampla defesa ao contribuinte, e ao utilizar método não previsto em lei para lavrar o auto de infração, o Fisco afrontou o princípio da verdade material, o qual norteia o processo administrativo tributário, o qual determina à autoridade fazendária agir com diligência na apuração dos fatos durante a fiscalização.

Assevera caber à Fiscalização investigar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato jurídico tributário sob pena de afrontar os Princípios do Devido Processo Legal, do Contradictório e da Ampla Defesa, além do que o Princípio da Verdade Material impõe à autoridade tributária a busca da verdade, prevalecendo os fatos sobre a forma de como os fatos se apresentam, bem como os documentos trazidos deverão ser analisados de forma regular a fim de se agir com

justiça.

Após tecer considerações acerca do Princípio da Verdade Material, do Princípio da Oficialidade, e do o Princípio do Devido Processo Legal, posiciona-se no sentido de que, ato administrativo não pode sobrepor-se às leis Ordinária e Complementar do ICMS, trazendo ensinamento doutrinário de Paulo de Barros Carvalho.

Argumenta que da forma como foi constituída a autuação (alteração da base de cálculo do ICMS através de expurgo de ICMS, PIS e COFINS), a mesma traz em seu bojo flagrante ilegalidade que atinge os requisitos essenciais do lançamento, tornando imprestável, ilíquido, ratificando entendimento, contido no Código Tributário Nacional em seu artigo 142, igualmente transcrita.

Nesta linha de raciocínio, aduz que tal artigo 142 traz os elementos essenciais que o ato administrativo de lançamento, deve preencher, para se reputar válido, não havendo na Doutrina e Jurisprudência dúvidas de que o Auto de Infração deve ser considerado “lançamento” e por isso, nele devem estar todos os requisitos indicados naquele artigo, e, a ausência de um destes elementos ou a divergência com a verdade material contamina o ato administrativo e o torna ilíquido, passível de anulação.

Traz posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), consubstanciado no Acórdão 2402-01319 da 4<sup>a</sup> Câmara/2<sup>a</sup> Turma Ordinária, no sentido de que o Auto de Infração é nulo sempre que se apoia em base de cálculo equivocada conforme ementa transcrita, para concluir que o lançamento é nulo.

Nesse sentido, em razão da fragilidade do método utilizado para lavrar o auto de infração é possível concluir que o Auto de Infração é nulo.

Quanto ao direito, assevera que o cerne do Auto de Infração consiste na base de cálculo utilizada pela Impugnante ao efetuar transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros, todavia, contrariamente ao entendimento da fiscalização, em nenhum momento, a Impugnante alterou os valores utilizados para a base de cálculo.

Garante que a Autoridade Fiscal do Estado da Bahia, no presente Auto de Infração, cria um novo conceito para “valor da entrada” ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o “valor da mercadoria” subtraindo-se o ICMS, o PIS e a COFINS, conceito este que não pode prosperar, ao seu entender.

Após esclarecer e exemplificar o mecanismo de transferências que realiza do Centro de Distribuição aponta que a diferença apontada pela Autoridade Fiscal consiste na forma de calcular o ICMS (base de cálculo).

Fala inexistir qualquer plausibilidade que em todas as operações de transferência seja retirado/expurgado o ICMS, PIS e COFINS da mercadoria, uma vez que o valor da entrada corresponde ao valor pago pela mercadoria e indubitavelmente, estes tributos compõem o valor da mercadoria, salientando que realizou exatamente o que está disposto na Lei Complementar nº 87/96 no artigo 13, inciso I, do parágrafo 4º, ou seja, efetuou transferências interestaduais utilizando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, consoante gráfico elaborado.

Reitera ser descabida a exigência feita pela r. Fiscalização do Estado da Bahia no sentido de que diminua a base de cálculo do ICMS na entrada e recomponha toda esta carga tributária na saída, e após mencionar o enquadramento legal o Artigo 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VIII e 124 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 (transcrito), ressaltando que em tal legislação não há qualquer menção à transferência de mercadorias utilizando o valor da entrada mais recente com obrigação de retirar o ICMS, PIS e COFINS desta base de cálculo, ou seja, não há qualquer menção ao expurgo dos tributos do valor da última entrada.

Assim, o presente Auto de Infração está respaldado em legislação na qual não há qualquer descrição de que a conduta da Impugnante tenha sido equivocada, vez seguir literalmente o

comando contido na Lei Complementar nº 87/96 que disciplina para o ICMS que a base de cálculo deverá ser calculada considerando o valor correspondente ao da entrada mais recente.

Passa a analisar o alcance do artigo 13, inciso I, parágrafo 4º da Lei Complementar nº 87/96 no que tange à base de cálculo do imposto e para tal (reproduzido), entendendo cristalino que a base de cálculo do imposto foi definida considerando-se a atividade de cada Contribuinte, ou seja, o Inciso I é aplicável ao comerciante; o Inciso II é aplicável ao industrial; e por fim, o Inciso III é aplicável ao produtor, não havendo que se punir a sua conduta haja vista que atua no ramo do comércio varejista e, portanto, sua atividade subsome-se ao Inciso I da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, a base de cálculo do imposto é o valor da última entrada.

Considerando que no RICMS da Bahia não há qualquer menção a expurgo de ICMS, de PIS e COFINS, para o cômputo da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, a verificou a legislação do Estado remetente (Rio Grande do Norte) para constatar qual é o procedimento correto e encontrou legislação, cujo comando determina que a base de cálculo para estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular corresponde ao valor da entrada mais recente, também sem qualquer menção à expurgo de ICMS, conforme transcrição realizada.

Logo, pontua que o lançamento não merece prosperar na medida em que não há na Lei Complementar, nem na legislação do Estado da Bahia e tampouco na Legislação do Estado do Rio Grande do Norte qualquer previsão de expurgo de ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo da última entrada!

A Operação da Impugnante consiste em receber a mercadoria na Filial CD RN (Centro de Distribuição de Natal) e transferir tal mercadoria para a Filial Bahia e nesta operação ocorreu regularmente o pagamento do imposto devido.

Não obstante toda a legislação trazida pela Impugnante para comprovar que não houve qualquer prática equivocada, e inconformada com a lavratura do Auto de Infração, realizou consulta junto à FISCODATA para apurar qual seria a base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais e obteve a seguinte resposta:

*“Em pesquisa a legislação do ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo a ser adotada para fins de transferência de mercadorias, e o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, ou o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, sem se tratando de operações internas, observando o que consta no parágrafo 7º do art. 17 da Lei nº 7014/96. Já nas operações interestaduais, deverá ser observado o parágrafo 8º do art. 17 da Lei nº 7014/96.”*

Traz à baila a Consulta 084/2014 respondida pela SEFAZ/SC sobre o tema, bem como consulta feita ao Estado do Paraná, cujo texto repete, concluindo que nesse sentido, em todas as consultas e em toda a legislação pesquisada, não encontrou nenhum comando que a obrigue ao expurgo de ICMS, PIS e COFINS nas transferências interestaduais, e, portanto, o procedimento utilizado pela r. Autoridade Fiscal é arbitrário em razão da falta de liquidez e certeza da autuação por não possuir previsão legal, devendo ser considerado o Auto de Infração nulo, tornando-o consequentemente, inexigível o crédito tributário dele decorrente.

Fala ser a Lei Complementar nº 87/1996 quem estabelece as normas gerais do ICMS de competência estadual previsto no artigo 155, inciso II da Constituição Federal, sendo a definição do objeto do ICMS contida no mesmo engloba múltiplas situações as quais estão previstas na Lei Complementar 87/96, em especial quanto à circulação de mercadorias, a legislação deverá regular as operações mercantis as quais abrangem desde a produção do bem até a sua venda (entrega ao consumidor final).

Menciona e copia trecho de Parecer de Ives Gandra em seu Parecer, elaborado em Junho de 2013, denominado *“ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da federação. Base de cálculo. Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 4º, i. conceito de valor da entrada mais recente”* nos ensina os **conceitos** pertinentes às operações relativas à circulação de mercadorias.

Mais uma vez traz conceito de Paulo de Barros Carvalho relativamente a base de cálculo, abordando, a seguir, que o artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal determina que cabe à Lei Complementar definir a base de cálculo, e, no caso em apreço, o Fisco Baiano através de método não previsto em lei, autuou a empresa justamente por entender que a base de cálculo utilizada pela Contribuinte estaria equivocada.

Após trazer a redação de artigos da Lei Complementar nº 87/96, afirma que na mesma estão definidos: o fato gerador, a base de cálculo do imposto, identificando-a, na maioria dos casos, com o valor da operação ou com o preço do serviço; os §§ 1º e 2º do artigo 13 indicam, expressamente, os elementos que devem e os que não devem integrar a base de cálculo do ICMS; o inciso I do § 1º do art. 13 estabelece que, compõem a base de cálculo do ICMS, *o montante do próprio imposto*, constituindo o respectivo destaque efetuado na nota fiscal, mera indicação para fins de controle, citando novamente Ives Gandra.

Igualmente, entende que o artigo 13, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que, na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo é o valor da operação, o qual implica em transferência jurídica da titularidade da mercadoria de um para outro sujeito, pois, nessas hipóteses, ela equivale ao preço, critério apto a mensurar o negócio jurídico celebrado, que representa o pressuposto de fato da incidência do ICMS, em toda a sua complexidade e dimensão econômica, a que, ainda de acordo com entendimento de Ives Gandra, *caso a transferência ocorra entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica situados em diferentes Estados, em que ocorre a incidência do imposto como forma de atribuir a cada um deles o montante do imposto gerado pela circulação ocorrida em seu território, inexiste o critério preço, a partir do qual normalmente se estrutura o valor da operação*.

Fala, também, que o comando legislativo estabelece critérios específicos para cada situação na saída das mercadorias destinadas a estabelecimentos do mesmo titular localizado em outro estado, considerando sempre a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, ou seja, pelo estabelecimento remetente.

Aduz que caso o legislador almejasse atribuir o conceito de “custo” ao inciso I (relativo às operações mercantis), o teria feito expressamente e não, teria utilizado a expressão “*entrada mais recente*”, tendo o legislador utilizado os conceitos de “*entrada mais recente*”; “*custo*” e “*preço*” conforme a atividade e operação desempenhada e praticada do sujeito ativo da obrigação tributária, não sendo o caso de interpretar cada inciso, mas de aplicá-los conforme a legislação dispõe.

Garante atender ao comando da legislação, e ao fazer suas transferências o faz desta forma, questiona por que o Fisco do Estado da Bahia interpreta os incisos e a autua em razão da base de cálculo.

Fala em inovação do Fisco, e que a definição da base de cálculo do ICMS está na Constituição Federal e principalmente em Lei Complementar e não há plausibilidade da fiscalização adotar procedimento que não encontra abrigo em nenhum destes comandos, pelo fato de inexistir na legislação vigente determinação legal para expurgar o ICMS, o PIS e a COFINS da base de cálculo nas operações de transferências praticadas pela Impugnante.

Diz mais: que alguns Estados determinam que nas transferências internas entre estabelecimentos da mesma Empresa o valor da transferência não pode ser inferior ao do custo, e a Lei Complementar nº 87/96 não determina em nenhum de seus dispositivos, qual é a definição “valor da entrada”, além de que não há também no Estado da Bahia ou em legislações ordinárias, a definição do conceito do “valor da entrada”.

Menciona que a Jurisprudência entende que o conceito de “valor da entrada mais recente” é o valor pelo qual o Remetente tenha recebido mais recentemente as mercadorias da mesma espécie daquela que será objeto de transferência.

Por conseguinte, não há outra conclusão senão afirmar que “o valor da entrada mais recente” utilizado pela Impugnante é o valor pelo qual o Remetente (CD NATAL) tenha recebido em data mais recente mercadorias da mesma espécie e por este valor as tenha remetido para suas Filiais localizadas na Bahia e cujo crédito gerado está em conformidade com os dispositivos previstos em lei, e, portanto, o presente auto de infração não encontra guarda na legislação do ICMS e deverá ser anulado, cancelando-se o crédito dele decorrente.

Reafirma corresponder o crédito lançado, rigorosamente ao tributo incidente na etapa anterior de acordo com a legislação pertinente, a saber, o artigo 155, §2º, inciso I da Carta Magna e artigo 19 da Lei Complementar nº 87/1996.

Entende que o Estado da Bahia ao lavrar esta autuação quebra o Pacto Federativo à medida que a Impugnante não pode reduzir a base de cálculo do ICMS na saída da mercadoria do CD Natal, sob pena de estar infringindo legislação do Estado do Rio Grande do Norte, e lhe pagando menos tributo do que o devido, estando o Estado da Bahia nesta autuação alegando, equivocadamente, que recolheu mais impostos para o Estado de origem (FILIAL/CD/RN) em prejuízo ao para o Estado Baiano, não podendo tais argumentos subsistir, pois, através do Pacto Federativo, os Estados se comprometem a atuar de forma autônoma e mediante suas prerrogativas e competências atuar em favor da Federação.

Após explicação acerca da base legal do Pacto Federativo ou Federalismo Fiscal, afirma estar o mesmo relacionado com os mecanismos de partilha da receita dos tributos arrecadados entre os entes da Federação, e assim, os Estados exercem a defesa da autonomia local e exercem a capacidade de auto-organização, auto administração e normatização própria, e desse modo, o Estado da Bahia quebra o Pacto Federativo ao autuar a Impugnante por almejar que esta reduzisse a base de cálculo do ICMS recolhido para o Estado do Rio Grande do Norte.

Invoca o Decreto-Lei nº 834 de 8 de setembro de 1969, e pontua que tal comando legislativo consiste em mais um argumento em defesa no sentido de que esta não praticou qualquer ato em desacordo com a legislação do Estado da Bahia e tampouco em desacordo com o RICMS do Estado do Rio Grande do Norte.

Assegura calcular a base do ICMS conforme determina o artigo 69 do RICMS/RN conforme legislação abaixo, bem como atendendo à Lei Kandir, transcrevendo parte daquele texto legal, para comprovar mais uma vez que a manutenção do Auto de Infração é injusta e afronta o Federalismo Fiscal por isso, deverá ser julgado improcedente.

Aborda, a seguir, estar o lançamento respaldado na Instrução Normativa nº 52/2013 cujo texto traz, salientando o fato de que esta Instrução Normativa foi publicada no Diário Oficial em 18.10.2013, portanto, após a ocorrência do suposto fato gerador, e, além disso, afronta a hierarquia das Normas, pois os atos do Poder Executivo não podem criar tributos ou aumentar tributos, vez que no Direito Tributário há limitações ao poder de tributar, bem como à vigência das normas em nosso ordenamento jurídico, estando tais limitações nos artigos 150 e seguintes da Constituição Federal e através dos princípios que proporcionam convivência harmoniosa entre o Estado e os Contribuintes.

Destaca dentre estes princípios, o da Irretroatividade Tributária que está descrito na alínea “a” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, e a Instrução Normativa, nada mais é do que um ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pelo Chefe de Serviço ou Ministro de Estado a seus subordinados, dispondo normas disciplinares que deverão ser adotadas no funcionamento de serviço público.

Ressalta que as Instruções Normativas não podem criar tributos, e tampouco alterar a base de cálculo do ICMS e por isso a Instrução Normativa nº 52/2013 não pode respaldar auto de infração, pois constitui norma que já entrou em nosso ordenamento jurídico eivada de vícios, e em oposição a esta, as instruções normativas são normas expedidas para interpretar uma lei, no entanto não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

Garante não ser o que ocorreu no caso em tela, uma vez que o Fisco Baiano objetivou alterar a base de cálculo constante no RICMS/BA o qual não prevê o expurgo do ICMS, PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS e emitiu a Instrução Normativa nº 52/2013 para alterar a legislação vigente, possibilitando indevidamente este expurgo, e a mesma não pode ter tal efeito haja vista que da forma como está, caracteriza flagrante afronta à Hierarquia das Leis e ao Princípio da Legalidade. Conceitua Lei, Decreto e Instrução Normativa.

Fala a respeito do Princípio da Legalidade estampado no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, com a classificação definição: “*Ninguém será obrigada fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei*”, e nesse sentido de nada valem Regulamentos, Portarias, Resoluções ou quaisquer outros atos normativos que alterem tributos com o intuito de criar ônus para o Contribuinte, invocando ensinamento de Hely Lopes Meirelles, e tanto a Receita Federal quanto a Autoridade Fazendária Estadual não estão legitimadas para agir fora dos limites da Lei, o que tornaria seus atos ilegais, sendo os Tribunais Superiores pacíficos quanto à ilegalidade de instruções normativas, que positivem em seu texto uma exegese que venha a irromper a hierarquia normativa subjacente.

Por conseguinte, a definição de fato gerador da obrigação tributária implica a definição dos seus elementos constitutivos (materialidade, sujeito passivo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota), deverão ser instituídos por Lei, salvo nas hipóteses expressamente excluídas pela Carta Magna, o que não é o caso do Auto de Infração em comento, e, portanto, no caso em apreço a Instrução Normativa nº 52/2013 emitida pelo Poder Executivo do Estado da Bahia está eivada de ilegalidade à medida que traz em seu bojo alteração na base de cálculo do ICMS.

Aborda, a seguir, o Princípio da Irretroatividade também está, ainda que de maneira genérica, no inciso XXXVI do artigo 5º da Carta Magna impedindo que um tributo seja cobrado ou majorado em face de fatos geradores havidos em períodos pretéritos àqueles da égide da lei que os haja instituído ou majorado, ressaltando que o Princípio da Irretroatividade Tributária existe para trazer segurança jurídica para o Contribuinte, que é sem dúvida, a parte mais fraca em razão ao Poder de tributar do Estado. Seu objetivo é assegurar certeza quanto aos atos pretéritos praticados a fim de que seja direcionada a vigência da lei nova para o futuro, e objetiva coibir arbitrariedades oriundas do Estado e reconhecer os direitos individuais garantidos, bem como trazer estabilidade nas relações sociais.

Nesta senda, a mencionada Instrução Normativa nº 52/2013 expedida pelo Poder Executivo do Estado da Bahia afronta o conceito legal, a definição da base de cálculo do ICMS contido nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, cujo texto está transcreve a seguir, e nesse diapasão, não pode a Instrução Normativa alterar conceitos e formas para efeitos tributários.

Ainda que a Autoridade Fazendária alegue que a lei tributária quando interpretativa possa retroagir, entende não ser o caso da Instrução Normativa nº 52/2013, pois esta legislação é taxativa e não interpretativa, logo, no caso em tela não há que se mencionar a mesma como respaldo para a autuação, e por isso o lançamento deverá ser anulado.

Passa, a seguir, a analisar os julgados apontados pela fiscalização restará comprovado que tais decisões não se aplicam ao caso da Impugnante, exemplificando o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7, julgado através do Acórdão da 1ª JJF nº. 1120/01-13 foi lavrado contra a empresa e não pode ser utilizado ao caso em comento, pois nesta autuação o Fisco autuou por expurgo apenas do ICMS da base de cálculo, enquanto no auto, objeto desta defesa, se inova expurgando da base de cálculo do ICMS, o próprio ICMS + PIS + COFINS.

Traz, também, exemplo do Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 foi julgado favoravelmente à Impugnante em 1ª Instância conforme comprova o acórdão proferido pela 1ªJJF, Acórdão nº 1120-01/13.

Tece considerações acerca do Auto de Infração da Nestlé, trazido pelos autuantes, o qual não se subsome, em hipótese alguma, às operações por ela praticadas, à medida que há na decisão, a

constatação de que a empresa Nestlé teria majorado o valor do custo de produção, bem como que o inciso aplicável a este caso é Inciso II do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, por se tratar de atividade comercial, ao passo que no presente caso, há que se aplicar o Inciso I do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 e não o Inciso II.

Cita, igualmente, Decisão do Conselho de Contribuinte do Estado da Bahia (CONSEF), através da 1ª Câmara, sessão 033/2009, e data do Julgamento: 05/06/2009, na qual se determina que “*deve ser aplicada à base de cálculo do art. 13, inciso I, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias*”, e não podem ser utilizadas como paradigma às operações praticadas pela Impugnante, logo não há dúvidas que os julgados trazidos pela Fiscalização não cumprem o papel de comprovar que a Impugnante tenha praticado qualquer operação irregular e por isso, entende que o Auto de Infração deve ser julgado nulo, tornando inexigível o crédito tributário.

Aborda, em seguida, decisões proferidas pelo CONSEF favoráveis à empresa, no Auto de Infração nº 206891.0016/12-7, de mesmo objeto que o presente, julgado improcedente pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual (Ofício nº 0171/13 - Acórdão JJF 0112/01-13) consoante Ementa descrita, e não há qualquer plausibilidade na presente autuação visto que a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual já rechaçou autuação praticamente idêntica.

Comenta a decisão, e que tais autuações são tão absurdas que o próprio Julgador ao proferir seu voto no acordão mencionado, menciona que a indagação do “*valor da entrada mais recente*” é tão infundada que é até ocioso dizer que “o valor da entrada mais recente” é o “valor da entrada mais recente”. Ou seja, é o valor pago na aquisição mais recente da qual decorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento!

Cita, igualmente, conteúdo de voto divergente da Conselheira Rosany Melo Nascimento, salientando que não obstante o resultado final deste julgamento não tenha sido favorável à Impugnante, cumpre salientar que o Voto Divergente demonstra que a autuação não é pacífica perante seu Conselho Fiscal Estadual, e ademais, esse mecanismo de apuração de “custo de aquisição” é completamente equivocado visto que o legislador não se refere a “custo” no caso de transferência de estabelecimento comercial. Aqui o legislador utiliza a expressão “valor da entrada mais recente”.

Aborda não importar, quais cálculos sejam realizados pelas Autoridades Fazendárias haja vista que a “tese” tributária dos autuantes está em total desacordo com a Legislação vigente e em desacordo com a posição de Julgadores do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia, e, portanto, sob todos os aspectos que se analise o caso em tela, esta autuação não merece prosperar!

Desenvolve, a seguir, tese de ser o valor da multa aplicado ao Auto de Infração é totalmente abusivo e excessivo (60%) e embora consta no v. acórdão que o I. Julgador não pode alterar a multa aplicada, pois não teria competência para fazê-lo. No entanto, a multa somente deve ser aplicada nos casos de dolo ou fraude o que indubitavelmente não ocorreu no caso concreto, além do que foi aplicada a multa em percentual exorbitante do valor do crédito fiscal, o que é totalmente abusivo, pois no caso em tela, a multa não revela a natureza punitiva, que lhe é peculiar, mas sim, a de verdadeiro tributo “disfarçado”, o que não se pode admitir, pois viola o princípio da proporcionalidade.

Ainda que se pudesse falar em autuação, percentual aplicado a título de multa punitiva sobre o valor supostamente devido é totalmente absurdo, uma vez que deixou-se de ser levada em consideração a natureza tributária dessa multa e seu consequente aspecto de proporcionalidade entre o dano e o resarcimento, e não restam dúvidas de que uma multa desproporcional, além de caracterizar confisco, de tão distante do caráter educativo e punitivo que deveria ter, pode causar prejuízos irreparáveis ao mesmo e à sociedade que do seu esforço de trabalho se priva. Por esta razão, a atitude do Fisco passa a constituir conduta tão merecedora de reprovação quanto à do contribuinte que deveria educar.

Apontada articulação constitucional apresenta-se de fácil interpretação, se no processo hermenêutico, se fizerem valer dos princípios da integração da norma e o princípio da proporcionalidade, sem deixar, de fazer-se uso das demais fontes formais de Direito que levem à interpretação do “espírito da lei”, e corroborando com o entendimento anterior o próprio Código Tributário Nacional que, no parágrafo 3º do artigo 113, determina em seu *“Parágrafo 3º que a obrigação acessória pelo simples fato da sua inobservância converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”*.

Assevera que multas e penalidades também podem ser consideradas confiscatórias, quando aplicadas por descumprimento de normas fiscais e forem exorbitantes, e no Direito Tributário somente deverão ser aplicadas quando houver dolo, fraude ou conluio, o que indubitavelmente não houve no caso em tela.

Defende que a aplicação da multa punitiva (neste caso em percentuais de 60%) ofende o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois este comando determina que no caso de pagamento de tributos por homologação (por exemplo, PIS, COFINS, ICMS, IPI) o Contribuinte é quem deve tomar a iniciativa de declarar, trazendo ensinamento de Ives Gandra Martins, além de decisões do STF, como a ADIN 551/91, R.T.J nº 138, p. 55 – DJU de 18.10.91, p. 14.558:

Assegura que a cobrança de multa como está sendo cobrada no caso presente, é absolutamente extorsiva, chegando a configurar confisco ao patrimônio do contribuinte, e, no caso em tela, a multa aplicada atingiu o valor de 60% sobre o suposto valor de estorno o que sem dúvida tem caráter confiscatório, com perda de patrimônio e por isso esta multa deve ser afastada.

Conclui, anotando que ocorreu nulidade em razão do método utilizado pela Fiscalização não encontrar guarida em nosso ordenamento jurídico; o procedimento utilizado pela Autoridade Fiscal é totalmente arbitrário e não possui previsão legal, haja vista que nosso ordenamento jurídico prevê que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, é o valor da última entrada (entrada mais recente); a fiscalização ao aplicar o disposto na Instrução Normativa nº 52/2013 está retroagindo seus efeitos, e alcançando períodos pretéritos à sua existência, afrontando assim o Princípio da Legalidade, o que reforça a alegada inconstitucionalidade do ato contra o Contribuinte; houve flagrante efeito confiscatório ao ser aplicada Multa (60%) em patamares abusivos contra a Impugnante.

Finaliza, requerendo que: seja acolhida a preliminar de Nulidade, a fim de que o Auto de Infração seja decretado nulo, cancelando-se a infração; caso a preliminar não seja acolhida, seja julgada totalmente procedente a Impugnação, a fim de que seja cancelado o auto de infração em apreço em razão de não existir previsão legal para que seja realizado o estorno de ICMS, do PIS e da COFINS, da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular; caso não seja julgada procedente a presente Impugnação, que seja reduzida a multa aplicada, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.

Declara, *in fine*, para fins do artigo 365, IV do Código de Processo Civil (CPC), com redação dada pela Lei nº 11.382/06, que as cópias acostadas ao presente petíório são autênticas, fiéis aos originais.

Informação fiscal prestada às fls. 128 a 164 pelos autuantes esclarece ser o objetivo da informação fiscal procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, entendem imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Transcrevem o teor do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "i", complementando-o com o texto da

Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I, o qual prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente.

Do texto exposto, concluem que a Lei Complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações, no que foi seguida pela legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano em seu artigo 56, inciso V, letra "a" traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no artigo 13, § 4º, I da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

A importância deste fato deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Registram que a autuação tem amparo nas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e em Instrução Normativa, transcritas, repetindo o teor da descrição contida no lançamento, além de decisão do Supremo Tribunal Federal, e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, sobre a matéria, além de parecer da procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da Procuradoria Fiscal (processo PGE/2011405993-0) para amparar a cobrança efetuada.

Abordam a base de cálculo do imposto, indicando que para a formação da base de cálculo nessas operações, deve-se excluir os tributos recuperáveis (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) e acrescentar todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no estoque da empresa.

Indica que o resultado da Auditoria Fiscal-contábil implicou na presente autuação que foi baseada nos arquivos dos SINTEGRA entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte em meio eletrônico, isto é, os arquivos eletrônicos foram apresentados pela própria empresa, transcrevendo, ainda, diversas decisões deste órgão.

Argumentam ter ficado evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Assim, o artigo 56, V, "a", do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, que por sua vez está amparada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais (maior que o devido) nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, com o consequente destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Igualmente trazem à baila o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC ((Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1) - Estoques, que assim dispõe, no endereço [http://www.cpc.org.br/pdf/cpc\\_16\\_r1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf)) para também dar respaldo ao trabalho ora efetuado, transcrevendo o teor do mesmo.

Destacam a Instrução Normativa sobre a interpretação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual e a vinculação à mesma por força do disposto no Código Tributário Nacional (CTN), indicando que a mesma interpreta como deve ser compreendido o conceito de

valor correspondente à entrada mais recente. Como se trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma, transcrevendo o seu inteiro teor, para assegurar que a presente Autuação obedeceu literalmente ao contido na mencionada Instrução Normativa.

Também trazer à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui se incluindo a referida Instrução Normativa, especialmente os artigos 100, 106, inciso I e 96 de tal dispositivo legal, e o entendimento de que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto.

Mencionam, ainda, o teor do artigo 167, inciso III do RPAF/99, igualmente transcrito, como base para a elaboração do trabalho ora discutido.

De igual forma, registram e ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal,

Assim sendo, na realização da auditoria, falam dos parâmetros utilizados para a definição da base de cálculo concluindo que o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico.

Afirmam que, retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Fazem, a seguir, uma dissertação acerca da definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, trazendo a transcrição de artigos do CTN, e mais ensinamentos doutrinários, para concluir que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Inferem, portanto, que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalta, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado, teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais, e que a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso.

Trazem, ainda, interpretação de diversos mestres do direito, a respeito do teor do artigo 110 do CTN, concluindo que segundo tal linha de pensamento, é natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guardada nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Tratam, a seguir, das normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado, transcrevendo trabalho acadêmico que define os elementos do custo de produção insertos na Lei Complementar nº 87/96.

Reiteram o seguinte aspecto que entende ser relevante frente a discussão: para ser possível que as

rúbrica energia elétrica e depreciação sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da LC87/96, as mesmas teriam que ser enquadradas, pela ciência contábil (visto que a LC não o fez) como sendo matéria-prima ou como material secundário (dois dos quatro elementos listados no dispositivo acima mencionado), e que independentemente da imprescindibilidade da energia elétrica e da depreciação (máquinas e equipamentos) ou de qualquer outro elemento que os substituam no processo produtivo, faz-se necessário, para que eles possam ser objeto de creditamento, que os mesmos sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Por fim, para que isso ocorra, esse componente precisa ser considerado pelas normas contábeis, como matéria-prima ou como material secundário, e que pelas pesquisas realizadas junto ao CRC, Portais de Contabilidade, Livros, artigos da área, decisões judiciais, decisões do Conselho de Contribuintes da RFB etc., não é possível enquadrar a energia elétrica e depreciação, no caso ora em apreciação, como matéria prima ou material secundário.

Observam que a autuação, também para esta infração, obedeceu literalmente ao contido na Instrução Normativa atrás mencionada, analisando, mais uma vez, os artigos 100, 106, inciso I e 96 do CTN, para mais uma vez reafirmar que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto, e que como a referida instrução normativa esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

Quanto à alegação de valores indevidamente apurados, do valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, falam que quando ocorre uma transferência anterior do produto de uma filial para outra (mesmos titulares, no caso) com uma alíquota de 12% (por ex. de SC para SP), de acordo com os princípios básicos da contabilidade, assim deve ser efetivado: na unidade de destino (SP) deve ser excluído o valor do ICMS incluso no produto à alíquota de 12%. Feito isso, encontra-se o valor (líquido) sem a tributação, portanto, momento em que se encontra o valor unitário do produto adquirido, que será contabilizado (na filial de SP) como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou do produto, ao passo que na operação posterior (transferência da unidade de SP para a BA), a Autuada teria que transferir a quantidade de produtos (como disse da filial de SP para uma unidade na BA) utilizando o valor referente à última entrada (em momento anterior à saída), com a inclusão da alíquota de destino SP/BA (7% - sete por cento).

Indicam obter o valor unitário da base de cálculo de transferência e, quando multiplicado este valor unitário pela quantidade de produtos transferida, encontrar-se-á a base de cálculo correta, isto é, o valor de BC que deve ser empregado nas operações de transferência interestadual entre os mesmos titulares, e quando for detectada mais de uma entrada na mesma data, informa que adotou o maior valor, pois mais benéfico para a Autuada, visto que o reflexo é um menor estorno de crédito de ICMS.

Diante deste fato, asseveram que o valor apurado pela auditoria deveria ter sido o valor correto da base de cálculo objeto da transferência, pois é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No entanto, a operação se deu por um valor superior ao permitido no art. 13, §4º, I da LC 87/96.

Esclarecem que na Auditoria, efetuou-se o cálculo da diferença entre a base de cálculo, cujo valor foi registrado na nota fiscal de transferência, e o valor da base de cálculo correta apurada neste trabalho de auditoria (valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), encontrando, destarte, o valor da diferença a maior na base de cálculo. Logo, ao multiplicar esta diferença de base de cálculo pela alíquota de 7% (alíquota interestadual de SP/BA), obtém-se o valor de imposto devido, que é exatamente o valor registrado e evidenciado no relatório anexado a este processo administrativo fiscal. Isto prova e comprova o acerto do trabalho elaborado pelos Autuantes nesta Auditoria-Fiscal, sendo tal procedimento aquele determinado pela norma contábil e doutrina mencionada.

Asseguram que a base utilizada como fundamento para a lavratura desta infração foi o disposto

no artigo 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde à data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada neste Estado (BAHIA), sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de menor valor, pois mais benéfico para o contribuinte. Para tanto, retirou-se o ICMS e o PIS/COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis) e incluiu-se o ICMS, à alíquota de interestadual 12% (doze por cento), a exemplo das operações de saídas do estado de espírito santo destinadas a entradas em transferências na filial situada no estado da Bahia, tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos e com pronunciamento técnico do CPC. Colaciona ao seu amparo, decisão do CONSEF sobre esta matéria.

Concluem, questionando se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Nota que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS, mencionando trecho doutrinário de Aliomar Baleeiro e lição de Gilmar Mendes.

Em face do todo exposto, entendem ser vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "i" (para o ICMS), bem como no art. 146, III, "a" (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Com espeque no que foi exaustivamente demonstrado, trazem à baila o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido? Traz ensinamento de Hans Kelsen.

Deste modo, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que: ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Entendem patente que o não cumprimento do regramento expresso na referida Lei

Complementar nº 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal), e que os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, em face do expedito, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I e II da Lei Complementar nº 87/96 conduz inequivocamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho.

Por tais razões, entendem que o lançamento deva ser julgado procedente, não se acatando a alegação defensiva.

Na assentada do julgamento, o patrono da autuada compareceu, realizando sustentação oral, ratificando o teor das manifestações anteriores.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização: 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 e protocolos, sendo tais transferências de produtos adquiridos de terceiros.

Analisando as questões preliminares, trazidas em sede de defesa, especialmente aquela que diz respeito a eventual descumprimento do artigo 142 do CTN, não posso acolher, diante do fato de que a autuação atende a todos os requisitos ali contidos, qual seja a verificação 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.

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

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

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

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

necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação

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

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

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

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

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 inoportuno afirmar que não existem 'exceções' ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei 'interpretativa' e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo 'exceção'. (...)."

Esta é a regra geral. Todavia, como visto 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 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 norma posta.

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

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação 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 está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoria e de dependência."*

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

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

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

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

Isso não significa que este julgador esteja pretendendo aplicar retroativamente a interpretação da mencionada instrução normativa, mas apenas, com base nos esclarecimentos nela contidos, 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, desonerar 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 "*nemhum 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 inexsistisse 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 (DJ 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.”

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

“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA 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 dizê-la 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, impende 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 constitucionalidade.

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.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** Auto de Infração nº 206891.0006/16-4, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$553.575,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA