

**A. I. Nº** - 206891.0065/17-9  
**AUTUADA** - LOJAS RIACHUELO S. A.  
**AUTUANTES** - PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO E  
- EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 25.07.2018

#### 4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0115-04/18

**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 estabelecimentos da mesma empresa, foram observados para a verificação da higidez dos valores, aqueles não somente determinados pela norma legal, como devidamente esclarecidos pela Instrução Normativa 52/2013. Não acolhida a preliminar suscitada. Negada a redução ou dispensa de multa por impossibilidade legal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 27 de novembro de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$308.517,34, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

**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, para fatos ocorridos em janeiro a dezembro de 2013. Consta a informação complementar de que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I, do § 4º, do artigo 13 da LC 87/96 – valor correspondente a 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 transferências interestaduais oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste estado. Estorno do ICMS creditado a maior nos livros de entrada com a subsequente apuração e pagamento do imposto devido menor do que o previsto.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 50 a 71, onde, inicialmente, descreve os termos da autuação e a tempestividade da peça apresentada.

Menciona, inicialmente, a Tutela de Urgência Liminar obtida nos autos da Ação Declaratória nº 0535084-94.2017.8.05.0001, diante do fato de ter ajuizado no ano de 2017 a Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico Tributária, autos 05350.84-94.2017.8.05.0001, em trâmite perante a 3<sup>a</sup> Vara da Fazenda Pública de Salvador, visando cancelar três outros Autos de Infração que lhe foram lavrados exatamente pelos mesmos fundamentos constantes do presente auto de infração, qual seja o crédito tributário decorrente do expurgo dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS, COFINS) da base de cálculo do ICMS originado nas operações de transferência entre o seu Centro de Distribuição, localizado no Estado do Rio Grande do Norte, e o seu estabelecimento.

Considerando que as filiais baianas das Lojas Riachuelo tomam crédito nas transferências interestaduais com base no valor da entrada mais recente, valor este recolhido pelo estabelecimento remetente, a Autoridade Fazendária insiste no combalido entendimento de que

esse creditamento se dá de forma indevida, uma vez que a parcela do ICMS, supostamente recolhida a maior ao Estado remetente, consubstanciaria parcela do crédito ilegítimo e, portanto, efetua a sua glosa.

Em vista desse entendimento, afirma que o Fisco do Estado da Bahia, tem lavrado pesadas autuações que originam contencioso administrativo e consequentemente execuções fiscais que precisam ser garantidas com cartas de fiança bancárias, gerando altos custos, além de medidas que dificultam sua operação no Estado, como a retenção de seus caminhões nas barreiras, apontamentos no CADIN, entre outras, tendo em 21 de Junho de 2017, o Juiz da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, deferiu a tutela de urgência nos termos transcritos, sendo a liminar tida como clara ao estender seus efeitos a eventuais outros Autos de Infração que venham a ser lançados sob o mesmo fundamento, que é exatamente o caso em questão.

Salienta que a Secretaria da Fazenda da Bahia foi devidamente notificada sobre a decisão, conforme atestam as cópias em anexo, tendo ciência de que há suspensão da exigibilidade de quaisquer Autos de Infração relativos a essa matéria, e a tutela concedida foi ainda posteriormente complementada com a determinação de que a Fazenda Estadual da Bahia se abstenha de aplicar à Impugnante quaisquer restrições fiscais/ operacionais, tais como, a retenção de seus caminhões na barreira estadual em decorrência das autuações que versam sobre essa mesma tese, conforme despacho transcrto.

Portanto, considerando a existência de liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário versado nestes autos, inafastável a conclusão de que não pode dar andamento a qualquer trâmite tendente a sua cobrança, sob pena de descumprimento de ordem judicial.

Considerando que este Auto de Infração consubstancia o lançamento do crédito tributário, e este está com sua exigibilidade suspensa por decisão judicial, a viabilidade da tramitação deste processo administrativo, que visa tornar definitivo o lançamento e culminar com a inscrição em Dívida Ativa e posterior cobrança do crédito, está indubitavelmente comprometida.

Ademais, também por medida de economia processual, especialmente para não se movimentar indevidamente a já sobrecarregada máquina estatal atuante no processamento deste auto de infração, entende ser a paralisação em seu trâmite medida de rigor, o que ora requer.

Caso o entendimento dos Julgadores seja pela continuidade na tramitação deste processo, o que admite apenas a título de argumentação, passa a demonstrar a improcedência do lançamento.

Destaca primeiramente 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 e cumprindo tal mandamento Constitucional a Lei Complementar 87/1996, definiu a base de cálculo do ICMS nas diversas facetas de incidência deste imposto, consoante transcrição.

Argumenta que sem prejuízo da discussão relativa à incidência do ICMS em operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, o dispositivo legal destacado impõe disciplina clara e objetiva acerca da base de cálculo em operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, e tal cuidado do 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).

Alega 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:

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);

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

O Preço Corrente no Mercado Atacadista (artigo 13, §4º, III, da Lei Complementar nº 87/96).

Aduz que à despeito da lei em comento não estabelecer a correlação exposta acima 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 Unidade Federadas participantes da operação), trazendo decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) neste sentido, em decisão da Segunda Turma, tendo como Relator o Ministro Castro Meira, no Resp 1.109.298 – julgado em 26/04/2011).

Entende, pois, 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, trazendo disposição contida na legislação do Estado do Rio Grande do Norte sobre este ponto, na forma transcrita.

Observa, ter a legislação potiguar repetido fielmente o correspondente dispositivo da Lei Complementar 87/96 (artigo 13, § 4º), 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.

Sendo assim, tendo em vista que a operação que originou o Auto de Infração recorrido consubstancia uma transferência entre estabelecimentos da Impugnante (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 87/96 se enquadra a presente operação.

Nesse sentido, informa que o estabelecimento remetente das operações cujo creditamento é questionado está inscrito no CNPJ sob o número 33.200.056/0014-63, 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 situados em todo território nacional.

Sendo o estabelecimento remetente puramente um comércio atacadista, fala não restar nenhuma dúvida de que a base de cálculo nas transferências interestaduais por ele realizadas é regida pelo inciso I, do §4º, do artigo 13 da lei Complementar nº 87/96 isto é, 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.

Reconhece que a base de cálculo da operação interestadual que ensejou o creditamento questionado é regida pelo artigo 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96, e os demonstrativos de cálculo elaborados pela Autoridade Fazendária na instrução do Auto de Infração e os documentos apresentados em meio aos trabalhos fiscais 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 87/96).

Assevera restar claro, portanto, que a base de cálculo do ICMS incidente nas transferências interestaduais recebidas foi estritamente aquela descrita na Lei Complementar 87/96 (artigo 13, §4º, I), visto que o texto da legislação do Estado do Rio Grande do Norte reproduz integralmente as disposições da mesma, 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 nas transferências interestaduais em apreço.

Dessa forma, afirma não ter incorrido na infração contida 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, de modo que, mostra-se necessária a reforma do acórdão recorrido para o fim de se cancelar o Auto de infração atacado.

Alega ainda que nos termos do artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal e artigo 19, da lei Complementar 87/96, nasceu para o estabelecimento destinatário da Impugnante (situado no Estado da Bahia), o direito de se creditar do imposto cobrado na operação interestadual precedente e sendo inquestionável o direito da Empresa Impugnante, ao crédito do montante cobrado na operação de transferência realizada, cumpre demonstrar que o cálculo deste imposto efetuado pelo estabelecimento remetente seguiu estritamente os ditames legais pertinentes.

Primeiramente, garante não pairarem dúvidas acerca do dispositivo da Lei Complementar que devem ser utilizados para a apuração do ICMS nas remessas interestaduais realizadas pelo estabelecimento potiguar, isso porque nessas transferências foi calculado o ICMS com base no artigo 13, §4º, I da Lei Complementar 87/96, e a autuação impugnada indica este mesmo dispositivo como regedor dessa operação, e 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 lei Complementar nº 87/96.

Nesse sentido, tem que o ICMS creditado 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.

A autuada, por sua vez, entende 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.

Nesse sentido, indica que no trabalho realizado pela Autoridade Fazendária há o argumento 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, todavia, esse entendimento manifesto na peça acusatória é infundado e contraria sedimentada jurisprudência do STJ sobre este tema.

Menciona o fato de que ao analisar operação na qual indústria paulista transferia mercadorias à sua filial situada no Rio Grande do Sul, o STJ pontuou claramente que cada inciso do §4º do artigo 13, da Lei Complementar nº 87/96 corresponde a transferências realizadas por determinado tipo de contribuinte. Assim, conforme exporá oportunamente, a jurisprudência do STJ é uníssona e inequívoca no sentido de que o Inciso I, do §4º, do artigo 13, da Lei Complementar 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, trazendo excerto do julgado em comento no qual aquela Corte, dita claramente a interpretação correta da aplicação dos incisos do §4º, do artigo 13 da lei Complementar 87/96, no julgamento realizado pela Segunda Turma, tendo como Relator o Ministro Castro Meira, no Resp. nº 1.109.298, julgado em 26/04/2011).

Observa não ter o STJ deixado 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), e que além de deixar clara a regência de cada inciso do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar 87/96, o STJ 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.

Esclarece 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, e essa desproporção no recolhimento do ICMS poderia ser 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.

Com esta realidade como pano de fundo diz que o legislador complementar houve por bem definir de forma rígida a base de cálculo do ICMS nessas operações por meio do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar 87/96, e dessa forma, as transferências interestaduais realizadas por estabelecimentos comerciantes destinadas a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, a Lei Complementar 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).

Relativamente às transferências interestaduais realizadas por estabelecimentos industriais, indica que 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, trazendo outro trecho do julgado mencionado anteriormente pelo STJ.

Diz que exposta a razão que 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 existem razões para se falar em aplicação conjunta dos Incisos I e II do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar 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.

Relativamente às transferências realizadas pela Central de Distribuição, diz que se entendeu 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 Lei Complementar 87/96.

Reitera que a apropriação de créditos de ICMS realizada se mostra perfeitamente legítima, visto que 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 Lei Complementar 87/96, (reconhecido pela Impugnante no Auto de Infração combatido) e 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.

Diante disso, resta claro que não se creditou em excesso, visto que o ICMS recolhido na transferência interestadual foi apurado nos termos do Inciso I, do §4º, do artigo 13 da Lei

Complementar nº 87/96, isto é, teve por base o Valor da Entrada Mais Recente e em vista disso, mostra-se necessário o julgamento improcedente do Auto de Infração.

Não obstante restar demonstrado acima a legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante, anota que a legislação das Unidades Federadas participantes das operações de transferência em apreço corroboram a improcedência do Auto de Infração recorrido, uma vez que o recolhimento do ICMS na transferência interestadual em apreço, como já explanado, teve por fundamento legal maior os ditames do Inciso I, do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, e no âmbito normativo, por sua vez, o fundamento para a apuração e recolhimento do ICMS foi o artigo 69, III, “a” do RICMS/RN.

Aduz 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, destacando que em manifestação fiscal positivou seu entendimento o conteúdo do Valor da Entrada Mais Recente para fins de recolhimento do ICMS devido a este Estado, e naquela oportunidade a Autoridade Fazendária 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, trazendo trechos de tal posicionamento, consubstanciado em resposta à consulta realizada via internet, através do Parecer 12.552/2008, publicado em 18/07/2008)

Diz ser certo que a própria Autoridade Fazendária 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 Impugnada repute incorreto o recolhimento de ICMS feito em favor de outra Unidade Federada, em consonância com seu entendimento.

Ademais, como observa da transcrição acima, a Autoridade Fazendária 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 e essa manifestação fiscal se mostra acertada, visto que privilegia o regramento nacional (Inciso I, do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96), bem como por estar atida à legislação baiana pertinente, transcrita.

Pontua que estando acertada a manifestação fiscal em comento, mostra-se evidentemente incorreta a presente autuação, isso por que o dispositivo legal que norteou referido parecer fiscal permanece vigente e inalterado, e dessa forma, tendo em vista que o crédito glosado pela Impugnante 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 Impugnante está em linha com a legislação e com o entendimento do Estado da Bahia, mostra-se claramente improcedente a Autuação Recorrida, o que leva à conclusão da necessidade de que seja julgado improcedente o Auto de Infração atacado.

Aborda a seguir a ilegalidade e inaplicabilidade da Instrução Normativa 52/2013, editada em 18/10/2013, 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, destacando que a mesma não é aplicável ao presente caso, visto que os fatos geradores em apreço foram realizados no ano de 2012, portanto, antes de sua edição.

Ressalta que não houve alteração legal neste período, o que faz com que a mesma seja ilegal, visto contrariar a disposição legal que intenta regulamentar, ao tempo em que destaca 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, afastando a sua aplicação e reconhecendo sua ilegalidade.

Realça que diante das hipóteses que permitem a retroatividade de uma Lei tributária, tem-se por inequívoco que a Instrução Normativa nº 52/2013 não se enquadra nessas exceções, uma vez que por meio do Parecer 12.552/2008 (Publicado em 18/07/2008), a Impugnada 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 a edição em 18/10/2013 da 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, entende.

Diz mais: a norma em apreço claramente confere interpretação aos dispositivos pertinentes que conduz à aplicação de penalidade aos dispositivos supostamente interpretados, o que, de *per si*, é suficiente para afastar sua aplicabilidade no presente caso, inexistindo dúvidas de que a Instrução Normativa nº 52/2013 não se aplica ao presente caso pelos seguintes fatos que não encontra fundamento de validade no artigo 17, §8º da Lei nº 7.014/96 e no artigo 13, §4º, I da lei Complementar nº 87/96, foi editada posteriormente aos fatos geradores do crédito tributário questionado e não se enquadra nas hipóteses autorizadoras da retroação da lei tributária, razão pela qual a vê como ilegal e inaplicável à presente demanda, mostra-se imperioso que seja julgado improcedente o Auto de Infração atacado.

Assevera que os autuantes, ao utilizam como uma das justificativas para a presente autuação o julgamento do RE 574.706, no qual os. Ministros do E. Supremo Tribunal Federal – STF votaram “pela desvinculação do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS avaliaram que o imposto de circulação de mercadorias não compõe o faturamento ou receita bruta das empresas” e que “o valor contabilizado pela empresa correspondente à rubrica mercadoria pois ao fazer esse registro na contabilidade a empresa exclui os tributos recuperáveis a exemplo do ICMS ficando como ingresso no caixa da empresa o valor correspondente à entrada da mercadoria sem os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS)”, o caso do RE 574.706 julgado pelo STF trata da base de cálculo de Tributos Federais (PIS e COFINS), e por conseguinte versa sobre o conceito de “faturamento”/“Receita Bruta”, mas em nada o RE 574.706 trata do cerne da presente autuação, a qual seja , a base de cálculo nas transferências interestaduais para empresa Comercial.

Salienta que o recolhimento do ICMS na transferência interestadual realizado, teve por fundamento legal maior os ditames do Inciso I, do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar 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.

Garante não haver na Lei pertinente ao ICMS, em especial nas transferências interestaduais ou ainda no que trata de “entrada mais recente”, qualquer menção a expurgo, ou abatimento de quaisquer valores deste montante, ficando cristalino que o RE 574.706, não trata do valor nas transferências interestaduais, bem como que valor da entrada mais recente é diferente do custo de aquisição, e desse modo, não tem o condão de respaldar o auto de infração que deverá ser julgado improcedente.

Frisa que em que pese a apresentação da “Explicação Detalhada sobre os Fundamentos do Trabalho realizado”, os conceitos legais e contábeis ora trazidos pela Autoridade Fazendária não respaldam a autuação, ou seja , não tratam da Entrada mais recente, ocupando-se de analisar unicamente o custo de aquisição da mercadoria, e, portanto, como abordado à exaustão nos tópicos antecedentes, não há que se falar validamente na utilização do custo de aquisição para fins de transferência de mercadorias efetuada entre estabelecimentos da mesma empresa comercial.

Aduz que a tese aventada pelo Fisco da Bahia, baseia-se no expurgo de tributos recuperáveis para se chegar ao custo de aquisição; no entanto, as transferências efetuadas pela Impugnante

devem ser feitas pelo valor da entrada mais recente e, bem assim, a análise apresentada pelo Fisco é totalmente inaplicável ao caso em apreço.

Fala da existência de jurisprudência favorável à empresa, à vista de decisão judicial que ratifica os argumentos da Empresa Impugnante, vez existir sentença favorável proferida nos Embargos à Execução Fiscal autos nº 0315111-40.2017.8.05.0001, na qual se combate a Execução Fiscal - autos nº 0500371-93.2017.8.05.0001, em trâmite perante a 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, e cuja origem se deu a partir do Auto de Infração nº 206891.0012/15-6, lavrado pela SEFAZ/BA contra a Lojas Riachuelo (CNPJ nº 33.200.056/0014-63); o objeto da autuação é idêntico, ou seja, crédito indevido de ICMS oriundo das transferências" ocorridas em 2011, entre o Centro de Distribuição localizado em RN e as Filiais da Bahia, sem os expurgos dos tributos recuperáveis.

Traz trechos da decisão na qual se julgaram procedentes os Embargos à Execução Fiscal nos autos em epígrafe no sentido de afastar inteiramente a IN 52/2013, por não se tratar de meio idôneo para disciplinar a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual, atraindo para o caso a incidência do art. 13, § 4º, I da Lei 87/96; reconhecer que a base de cálculo do ICMS nesse tipo de operação, como adotada pela Impugnante, é o valor da operação de entrada da mercadoria mais recente no CD Natal-RN, sem dela expurgar os tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS), e condenar ainda o Estado da Bahia ao resarcimento das custas e ao pagamento dos honorários advocatícios, estes fixados em 10 % (dez por cento) do valor da causa atualizado.

Menciona decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais no sentido de julgar improcedente o expurgo do ICMS, PIS e da COFINS, nas transferências interestaduais, uma vez que não existe na legislação determinação de expurgo de tais tributos, na forma de trechos do mesmo (Acórdão 20.438/14/2ª Rito: Ordinário PTA/AI: 01.000209239-27)

Alega que o julgado acima mencionado ratifica o seu procedimento adotado, visto que o expurgo do ICMS, PIS e COFINS, não está previsto na legislação vigente para as transferências, tampouco se confunde aqui o custo de aquisição com o valor da entrada mais recente.

Apresenta solução de consulta nº 84/2014 exarada pela SEFAZ/SC (transcrita), e, portanto, as decisões acima reforçam todos os argumentos no sentido de que as transferências interestaduais realizadas, bem como o pagamento do ICMS e o creditamento foram realizados de forma regular e com base na legislação vigente, e, por conseguinte, o presente Auto de Infração deverá ser julgado improcedente cancelando-se o crédito tributário dele decorrente.

Pontua que além de deixar clara a regência de cada inciso do §4º, do artigo 13, da lei Complementar nº 87/96, o STJ 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, e 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, frisa.

Anota que essa desproporção no recolhimento do ICMS poderia ser 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, e com esta realidade como pano de fundo o legislador complementar houve por bem definir de forma rígida a base de cálculo do ICMS nessas operações por meio do §4º, do artigo 13, da lei Complementar nº 87/96.

Dessa forma, reafirma, nas transferências interestaduais realizadas por estabelecimentos comerciantes destinadas a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, a Lei Complementar

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).

Relativamente às transferências interestaduais realizadas por 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.

Para que não pairem dúvidas sobre o entendimento do STJ sobre este ponto, apresenta transcrição de decisão da Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, no Resp. 1.109.298, julgado em 26/04/2011.

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.

Relativamente 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 lei Complementar nº 87/96.

Dessa forma, reforça a atese de que a apropriação de créditos de ICMS realizada pela Impugnante se mostra perfeitamente legítima, visto que a base de cálculo da transferência interestadual realizada foi o Valor da Entrada Mais Recente da mercadoria, definida na lei Complementar, e que 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.

Desse modo, aponta que o RE 574.706, não tem o condão de respaldar o auto de infração que deverá ser julgado improcedente, e em que pese a apresentação da “Explicação Detalhada sobre os Fundamentos do Trabalho realizado”, os conceitos legais e contábeis ora trazidos pela r. Autoridade Fazendária não respaldam a autuação, ou seja, não tratam do valor da Entrada mais Recente, ocupando-se de analisar unicamente o custo de aquisição da mercadoria.

Frisa que como abordado nos tópicos antecedentes, não há que se falar validamente na utilização do custo de aquisição para fins de transferência de mercadorias efetuada entre estabelecimentos da mesma empresa comercial.

Fala que a tese aventada pelo Fisco da Bahia baseia-se no expurgo de tributos recuperáveis para se chegar ao custo de aquisição; no entanto, as transferências efetuadas pela Impugnante devem ser feitas pelo valor da entrada mais recente e, bem assim, a análise apresentada pelo Fisco é totalmente inaplicável ao caso em apreço.

Menciona que em que pesem todos os argumentos em seu favor, os quais conferem suporte legal e fático às transferências interestaduais utilizando como base a entrada mais recente sem quaisquer expurgos de ICMS, PIS e COFINS, do valor de aquisição das mercadorias transferidas pelo Centro de Distribuição (RN) às Filiais localizadas na Bahia, há outra decisão judicial que ratifica os argumentos da Impugnante, cita a existência de sentença favorável à Lojas Riachuelo proferida nos Embargos à Execução Fiscal autos nº 0315111-40.2017.8.05.0001, na qual se combate a Execução Fiscal - autos nº 0500371-93.2017.8.05.0001, em trâmite perante a 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, e cuja origem se deu a partir do Auto de Infração 206891.0012/15-6 lavrado pela SEFAZ BA, contra a Lojas Riachuelo (CNPJ nº 33.200.056/0014-63); o objeto da autuação é

idêntico, ou seja, crédito indevido de ICMS oriundo das transferências ocorridas em 2011 entre o Centro de Distribuição localizado em RN e as Filiais da Bahia, sem os expurgos dos tributos recuperáveis.

Em síntese fala que o Juiz julgou procedentes os Embargos à Execução Fiscal nos autos em epígrafe no sentido de afastar inteiramente a IN 52/2013, por não se tratar de meio idôneo para disciplinar a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual, atraindo para o caso a incidência do artigo 13, § 4º, I da Lei 87/96, bem como reconhecer que a base de cálculo do ICMS nesse tipo de operação, como adotada pela Impugnante, é o valor da operação de entrada da mercadoria mais recente no CD Natal-RN, sem dela expurgar os tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS). Da mesma forma, condenou o Estado da Bahia ao ressarcimento das custas e ao pagamento dos honorários advocatícios, estes fixados em 10% (dez por cento) do valor da causa atualizado. Transcreve trecho da mencionada sentença:

Portanto, as decisões acima (Tutela de Urgência na ação declaratória e Sentença favorável nos Embargos à Execução Fiscal) reforçam todos os argumentos no sentido de que as transferências interestaduais realizadas pela, bem como o pagamento do ICMS e o creditamento são realizados de forma regular e com base na legislação vigente.

Por conseguinte, o presente Auto de Infração deverá ser julgado improcedente cancelando-se o crédito tributário dele decorrente.

Aborda a seguir que se faz necessário o cancelamento do Auto de Infração recorrido, por inexistir infrações na apuração fiscal questionada e no mérito ser patente sua improcedência, destacando que a multa aplicada se mostra abusiva, desproporcional e tem efeitos confiscatórios, visto que fixada em patamar de 60% e a instituição de 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.

Invoca a Constituição Federal em seu artigo 150, IV, e diante de tal previsão, doutrina e jurisprudência invariavelmente têm entendido que a instituição de elevada multas por descumprimentos de obrigações tributárias afronta o denominado Princípio Constitucional da Vedação ao Confisco, trazendo trechos da doutrina representada por Ives Gandra da Silva Martins, bem como posicionamento do STJ que entendeu, em homenagem ao Princípio Constitucional da Vedação ao Confisco, se mostrar demasiadamente elevada a imposição de multa de 30% do valor da mercadoria (STJ – Primeira Turma – Relator: Ministro Sérgio Kukina – Resp. n° 1.125.348 – Julgado em 24/02/2015), e por tais razões a imposição de multa patamar de 60%, além de desproporcional e abusivo, mostra-se inconstitucional, visto que configura confisco ao patrimônio da empresa, e em vista disso, e respeitando o campo de atuação deste órgão administrativo, mostra-se necessário o cancelamento das multas aplicadas.

Finaliza, requerendo que, tendo em vista a Tutela de Urgência Liminar deferida nos autos da Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico Tributária, processo n° 05350.84-94.2017.8.05.0001, em trâmite perante a 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário consubstanciado neste Auto de Infração, que seja determinado o sobremento do trâmite deste processo administrativo.

Da mesma forma, requer seja julgada totalmente procedente a Impugnação, cancelando-se o presente Auto de Infração e reconhecendo-se a improcedência do lançamento efetuado, pois não incorreu nas infrações que lhe foram imputadas, visto que não há subsunção dos fatos ocorridos aos dispositivos normativos utilizados como fundamento para a autuação, já que a base de cálculo das transferências interestaduais recebidas foi obtida em observância da legislação aplicável, de modo que se mostra legítima a apropriação do correspondente crédito fiscal de ICMS.

Subsidiariamente, caso assim não se entenda, pede seja cancelada a multa aplicada por ser abusiva e configurar injusto confisco ao patrimônio, ao tempo em que protesta pela produção de

todas as provas em direito admitidas, bem como que eventuais intimações sejam feitas na pessoa de sua advogada, no endereço indicado.

Requer ainda que seja deferido o pedido para que realize Sustentação Oral com fundamento no artigo 163 do Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999, bem como intimação dos patronos da causa no endereço apontado.

Informação fiscal prestada pelos autuantes às fls. 107 a 110 verso, aponta que no que concerne à alegação de cancelamento do Auto de Infração por falta de subsunção do fato à norma, não merece prosperar tal argumento em face do fato de que a empresa autuada tomou conhecimento do conteúdo de todas as peças constantes deste processo, o que pode ser constatado no índice de fl. 05-A, além do que, consta dos autos uma “*explicação detalhada sobre os fundamentos do trabalho realizado*” (fls. 14 a 28), amparado na Lei Complementar 87/96.

Com relação à base de cálculo do ICMS, arguem constar do processo trinta páginas, frente e verso (fls. 14/28) com os esclarecimentos dos autuantes fundamentando a Auditoria realizada, motivo pelo que por economia processual, deixa de repetir as razões que levaram à constituição do crédito tributário sob comento (fls. 14 a 28).

Contrariamente do que assevera a defesa, informa ter o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJ/BA) confirmado o acerto dos fundamentos esposados pelos Autuantes, consoante pode ser verificado no extrato de decisão proferida em sede de Apelação, na forma transcrita da Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001, de 12 de dezembro de 2017.

Quando à multa aplicada, menciona que a referida Instrução Normativa 52/13, com base nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), apenas toma emprestado conceitos do Direito Empresarial/Contabilidade para interpretar o que deve ser compreendido por “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, na forma das fls. 14/28 e como se trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma.

Trazem à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui se incluindo a Instrução Normativa, cujo texto copiam, reiterando ser de conhecimento de todos que Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto e da mesma forma, como a referida Instrução esclarece a matéria disciplinada, deixando claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

Da mesma forma, menciona que o RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629 de 09 de julho de 1999 e alterações, preceitua no artigo 167, inciso III, não ser competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, todavia cabe ao CONSEF também apreciar a dispensa da penalidade constante do dispositivo citado do CTN.

Solicitam que diante de tal quadro e como demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, que os ilustres e competentes julgadores concluam pela procedência total deste Auto de Infração, diante de todos os argumentos expostos, devendo os autos ficarem sobestados, até ulterior e definitiva decisão judicial quanto ao mérito da ação impetrada, caso a mesma se relate com este lançamento.

## VOTO

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

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

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

Antes porém de qualquer apreciação, esclareço, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

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

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

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

Igualmente, quanto à participação dos advogados da empresa autuada nas sessões de julgamento, este é um direito assegurado na norma e independe de apreciação ou deferimento, inclusive quanto a possibilidade de realização de sustentação oral, que se configura como um direito da defesa, repito, condicionado apenas ao devido credenciamento pela empresa para lhe defender, pela outorga oficial de tais poderes.

Feito tal esclarecimento, retorno aos fatos alegados. Quanto à existência de decisão judicial através da Tutela de Urgência Liminar obtida nos autos da Ação Declaratória nº 0535084-94.2017.8.05.0001, frente ao ajuizamento de Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico Tributária, autos 05350.84-94.2017.8.05.0001, em trâmite perante a 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, o que no entendimento da defesa inviabilizaria qualquer apreciação ou julgamento do presente lançamento, diante de proibição legal, na verdade, como constam nos autos, a decisão é apenas no sentido de suspender a exigibilidade do crédito tributário, e não de suspender qualquer possibilidade de lançamento tributário contra a autuada a respeito, bem como medidas outras, como inabilitação, apreensão de mercadorias, dentre outras, que da mesma forma, não se tem notícia de qualquer descumprimento ou desobediência por parte da SEFAZ/BA.

Em verdade, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 151, estipula as hipóteses nas quais fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário:

*“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*I - moratória;*

*II - o depósito do seu montante integral;*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

*IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.*

*V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;*

*VI – o parcelamento.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes”.*

Logo, a medida judicial em favor da autuada se estriba nos incisos IV e V acima enumerados, o que lhe dá ampla legalidade, sem qualquer discussão, senão aquela travada nos autos do processo judicial.

Com tal disposição, buscou o legislador evitar danos ao contribuinte, e tal fato não acarreta em prejuízos ao ente público. Isso porque, ao final da lide, caso a tutela jurisdicional antecipada seja cassada, caberá a Fazenda Pública executar o contribuinte para que se satisfaça a obrigação.

Ou seja, ela não retira da Fazenda a possibilidade de se efetuar a cobrança do crédito, possuindo apenas e tão somente efeito suspensivo da exigibilidade.

Assim, enquanto não transitada em julgado a decisão favorável ao contribuinte, esta possuirá tal efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, somente, o que significa dizer ser necessário o deslinde da questão para a cobrança ou não do tributo, não o seu lançamento.

Da mesma forma, nos termos do inciso III, do artigo 151 do CTN, enquanto pendente qualquer discussão na esfera administrativa, o crédito tributário permanece suspenso. E, se ao ser julgado, a decisão administrativa for favorável ao contribuinte, haverá a extinção do crédito tributário; acaso desfavorável, a exigibilidade do crédito é restabelecida, cessando a sua suspensão em decorrência da discussão administrativa.

Todavia, no caso presente, haverá de predominar o posicionamento da decisão judicial, enquanto esta produzir efeitos, razão pela qual não causa qualquer prejuízo ao sujeito passivo ou sua defesa o presente julgamento, motivo pelo qual este será feito.

A atribuição para a constituição do crédito tributário encontra-se prevista no artigo 107 e parágrafos da Lei 3.956/81, que vem a ser o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), “*verbis*”, amparado nos ditames do artigo 142 do CTN:

*“Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.*

*§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.*

*§ 2º Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional”.*

As operações analisadas foram aquelas destinadas ao estabelecimento autuado, sendo verificada a higidez dos créditos fiscais apropriados pelo mesmo, não se constituindo tal fato em qualquer motivo ensejador de nulidade, vez que lastreado na legislação, e a autuação não se deu por qualquer presunção, mas embasada em dados fornecidos pelo próprio contribuinte.

Em verdade, os autuantes, de forma até exagerada, pela quantidade de elementos, dados e fatos trazidos, podem ser acusados de tudo, menos de imprecisão na caracterização, motivação e especificação da infração, uma vez que a descreveram com a devida e necessária precisão, mencionando decisões no sentido da mesma pelo Poder Judiciário, decisões administrativas em casos semelhantes, legislação infringida, penalidade aplicada, e todos os demais elementos que pudessem de forma cristalina e segura propiciar ao autuado o pleno e total conhecimento do teor

da acusação fiscal, e permitindo, como de fato o foi, a absoluta possibilidade de defesa ante a acusação imposta, motivo pelo qual tal argumento não pode ser acolhido.

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, reitero.

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

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

A matéria de fundo, diz respeito à base de cálculo utilizada pela empresa autuada, através de seu Centro de Distribuição, nas operações de transferências de mercadorias a serem comercializadas neste Estado da Bahia.

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

E no caso específico, a Bahia não contradisse em sua legislação o Comando Constitucional ou a Lei Complementar, inclusive a autuada reconhece em trecho de sua peça que a legislação estadual não foi alterada.

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, apenas e tão somente na interpretação de dispositivo legal.

As diferenças apuradas dizem respeito à metodologia aplicada para apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência, entre o sujeito passivo e o fisco da Bahia, entendendo este, que valores correspondentes a impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), não deveriam integrar a base de cálculo para apuração do imposto em tais casos.

Interessante notar que o entendimento do Poder Judiciário, através dos Tribunais Superiores, tem sido no sentido de equiparar as operações realizadas por Centros de Distribuição, àquelas realizadas por estabelecimentos industriais, o que ensejou, inclusive, a decisão do Ministro Castro Meira, quando da apreciação do REsp 1109298/RS.

Em decorrência de tal fato, e visando esclarecer a questão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, 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 égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação à 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 inconstitucionalidade 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, em síntese, trata-se de ato administrativo, o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

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

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos, secundários, somente auxiliares à lei 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 têm 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.

Logo, diferentemente do entendimento da defesa, a Instrução Normativa é sim, legal, à vista inclusive da decisão do Tribunal de Justiça, em apreciação de Apelação, conforme mencionado e trazido pelos autuantes na informação fiscal, em grau superior ao do juízo do primeiro grau, havendo de prevalecer sobre este.

De igual forma, a resposta da consulta trazida pela Recorrente em sua peça, não pode ser acolhida, uma vez que a mesma é do ano de 2008, formulada por Petróleo e Lubrificantes do Nordeste, única empresa a estar vinculada à resposta concedida, a qual se baseou no entendimento vigente à época, ao passo que a edição da Instrução Normativa é de 2013, após inclusive a edição do RICMS/12, e como sabido, o direito é dinâmico, tendo o entendimento do conteúdo das normas, variado ao curso do tempo, o que no caso concreto, ocorreu.

Quanto a consulta cuja resposta consta da defesa, relativa a contribuinte de Santa Catarina, a mesma não possui qualquer eficácia, nem vincula o Estado da Bahia.

Da mesma forma, tal argumento não pode ser acolhido, tal qual o da retroatividade da aplicação daquele instrumento, uma vez que a mesma, como firmado acima, possui apenas e tão somente a natureza interpretativa.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” da multa sugerida (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, o 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 Antônio 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, independentemente 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), a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

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

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

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

*“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Em relação à solicitação feita acerca da dispensa ou redução da multa imposta à empresa autuada, informo ser vedado ao julgador a dispensa ou cancelamento de multa por descumprimento de obrigação principal, razão pela qual não a aplico, diante do fato da impossibilidade de aplicação do conteúdo do § 7º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, por se tratar a imposição de multa por descumprimento de obrigação principal e não obrigação acessória.

Fato é que a imposição da multa em questão possui base legal, não cabendo aqui se discutir a sua justeza ou oportunidade, pois cabe tanto ao autuante, quanto ao julgador e ao próprio contribuinte, a sua obediência, em nome do princípio da legalidade.

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

Igualmente o entendimento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais não pode ser aplicado em seu proveito, bem como legislação de outros Estados, tendo em vista a característica constitucional do ICMS, ser um imposto estadual.

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

Tendo em vista decisão liminar do Juízo da 3<sup>a</sup> Vara da Fazenda Pública de Salvador, na Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico Tributária, autos 05350.84-94.2017.8.05.0001, em trâmite, conforme cópia apensada no feito, o processo se encontra com a sua exigibilidade suspensa.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. 206891.0065/17-9, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$308.517,34**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, bem como os devidos acréscimos legais, observando que os autos devem ficar sobrestados, até ulterior e definitiva decisão judicial, quanto ao mérito da Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico Tributária, autos 05350.84-94.2017.8.05.0001, em trâmite perante a 3<sup>a</sup> Vara da Fazenda Pública de Salvador.

Sala de Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2018

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA