

A. I. N° - 206891.0069/17-4  
AUTUADO - LOJAS RIACHUELO S/A.  
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLCIAÇÃO - INTERNET 07.02.2019

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

### ACÓRDÃO JJF N° 0007-02/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR A ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR. Acusação fiscal eficazmente motivada. A base de cálculo nas transferências interestaduais, quando não remetidas de estabelecimento industrial, deve obedecer ao inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96. Afastada alegação de preliminar de nulidade por cerceamento de defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 27/11/2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$134.803,89, bem como aplicação de multa no percentual 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 protocolos. Referente ao período de jan-2013 a dez-2013.

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 50 a 78, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir.

Abordam acerca da infração imputada, descrevem os fatos e defendem a tempestividade da peça defensiva.

Em relação ao “CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO”, reproduz a legislação da Bahia sobre o tema (§5º do Art. 93, Art. 97 do RICMS BA (Revogado) – Decreto nº 6.284/97, e §76º do Art. 309 do RICMS BA (vigente) - Decreto nº 13.780/2012, dizendo que tais dispositivos normativos do Estado da Bahia entende por violados, na seara do presente Auto de Infração.

Observa que o Auto de Infração imputa penalidade à Impugnante por entender que este se creditou indevidamente por supostamente ter ocorrido destaque do ICMS em excesso na Unidade Federada de origem em decorrência da utilização de base de cálculo superior à prevista na legislação pertinente.

Destacar 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 reproduz seu artigo Art. 13, §4º, que diz impor disciplina clara e objetiva acerca da base de cálculo em operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Aduz que o legislador teve o fito de impedir que em operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica houvesse alocação desproporcional do crédito tributário do ICMS em decorrência da possibilidade do preço da operação ser manipulado pela inexistência de uma efetiva relação mercantil. Por isso, concluiu que 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 descreve como: *(i) O Valor da Entrada mais*

*Recente da respectiva mercadoria, sempre que o remetente for um estabelecimento comerciante desse produto (artigo 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96); (ii) O Custo da Mercadoria Produzida, sempre que o remetente for um estabelecimento industrial desse produto (artigo 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96); e (iii) O Preço Corrente no Mercado Atacadista (artigo 13, §4º, III, da Lei Complementar nº 87/96).*

Afirma que ao analisar o dispositivo legal em comento o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) reconheceu esse argumento na decisão proferida no STJ – Segunda Turma – Relator: Ministro Castro Meira – Resp nº 1.109.298 – julgado em 26.04.2011, que reproduziu.

Por isso, remata 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, e reproduz o quanto dispõe a legislação do Estado do Rio Grande do Norte sobre este ponto, alínea “a” do inciso III do Art. 69 do Decreto nº 13.640/1997, RICMS RN, a qual entende repetir fielmente o correspondente dispositivo da Lei Complementar nº 87/96 (artigo 13, §4º).

Pondera que sendo o estabelecimento remetente puramente um comércio atacadista, não restam dúvidas de que a base de cálculo nas transferências interestaduais por ele realizadas é regida pelo inciso I, do §4º, do artigo 13, da 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.

Destaca que os próprios Autuantes reconhecem que a base de cálculo da operação interestadual que ensejou o creditamento questionado é regida pelo artigo 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96. Tendo por sustentação dessa assertiva os demonstrativos de cálculo elaborados pela r. Autoridade Fazendária na instrução do Auto de Infração recorrido e os documentos apresentados pela Impugnante 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 nº 87/96).

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

Passando a discorrer sobre a “IMPROCEDENCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO”, sub título “*Da Legitimidade dos Créditos Apropriados*”, diz que, considerando que a Impugnante apurou e recolheu o ICMS devido a esse Estado mediante a aplicação da alíquota correspondente sobre a base de cálculo definida no artigo 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, cujos termos estão integralmente replicados na legislação que institui e regulamenta o ICMS no Rio Grande do Norte e, considerando ainda, os termos do artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal e artigo 19, da Lei Complementar nº 87/96, nasceu para o estabelecimento destinatário da Impugnante (situado neste Estado da Bahia) o direito de se creditar do imposto cobrado na operação interestadual precedente.

Concluiu que a divergência que ensejou a lavratura do Auto de Infração recorrido, portanto, consiste na interpretação do conteúdo do Inciso I, do §4º, do artigo 13, da Lei Complementar nº 87/96, e reafirma que o ICMS creditado pela Impugnante 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, por entender que o Valor da Entrada Mais Recente corresponde ao valor da última mercadoria que deu entrada no estoque do estabelecimento remetente em data igual ou anterior à data da saída em transferência.

Destaca que o STJ, ao analisar operação na qual indústria paulista transferia mercadorias a sua

filial situada no Rio Grande do Sul, 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.

Assevera que a jurisprudência do STJ é uníssona e inequívoca no sentido de que o Inciso I, do §4º, do artigo 13, da Lei Complementar nº 87/96 é a base de cálculo para transferências interestaduais realizadas por contribuintes comerciantes e que o Inciso II deste dispositivo é a base de cálculo quando o remetente da transferência interestadual for industrial. Reproduz excerto do julgado STJ – (Segunda Turma – Relator: Ministro Castro Meira – Resp nº 1.109.298 – julgado em 26.04.2011) em comento no qual o STJ dita claramente a interpretação correta da aplicação dos incisos do §4º, do artigo 13, da Lei Complementar nº 87/96.

Assevera 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.

Explica 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.

Explica que em função do que relatou, ao 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, elegendo 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). Dizendo, nesse sentido reproduz o julgado do STJ – Segunda Turma – Relator: Ministro Castro Meira – no Resp nº 1.109.298 – julgado em 26.04.2011.

Aponta o entendimento de que relativamente às transferências realizadas pela Central de Distribuição, 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. Aduz que dessa forma, a apropriação de créditos de ICMS realizada pela Impugnante se mostra perfeitamente legítima, visto que: *(i) “A base de cálculo da transferência interestadual realizada foi o valor da Entrada Mais Recente da mercadoria, definida pelo Inciso I do §4º, do artigo 13, da lei Complementar nº 87/96 (reconhecido pela Impugnante no Auto de Infração combatido); (ii) O Valor da Entrada mais Recente corresponde ao valor da última mercadoria que deu entrada no estoque do estabelecimento remetente, sem quaisquer descontos, e não guarda relação com o Custo da Mercadoria Produzida.”*

Diante disso, diz restar claro que a Impugnante 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 que mostra-se necessário o julgamento improcedente do r. Auto de Infração.

Ao tratar do subtítulo, “*Da Conformidade do Apuração da Base de Cálculo com a Legislação Pertinente*”, destaca que a legislação das Unidades Federadas participantes das operações de transferência em apreço corroboram a improcedência do Auto de Infração recorrido.

Diz 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. No âmbito normativo, por sua vez, o fundamento para a apuração e

recolhimento do ICMS foi o artigo 69, III, “a”, do RICMS RN. E que tanto a legislação nacional quanto o 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.

Ressalta que em manifestação fiscal a própria Impugnante positivou seu entendimento o conteúdo do Valor da Entrada Mais Recente para fins de recolhimento do ICMS devido a este Estado, 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. Conforme reproduziu o Parecer:

*Por oportuno, veja-se a manifestação fiscal mencionada:*

*ICMS. Consulta via Internet.*

*A base de cálculo utilizada na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo do ICMS. (...) ‘A FORMA COM APPLICAMOS A BASE DE CÁLCULO NO CASO DE TRANSFERÊNCIA ESTAR CORRETO?’*

*Informa que adquire “mercadorias dentro do estado da Bahia cuja alíquota é 17%, como o ICMS está embutido no preço da mercadoria, ao adquirirmos por R\$ 100,00, nosso custo final é de R\$ 83,00 (100,00 - 17% =83,00). Transferimos essa mesma mercadoria para o estado de Fortaleza, cuja alíquota interestadual é de 12%, como nosso custo final da mercadoria foi de R\$ 83,00, a esse valor acrescento 12%, ficando o preço de 92,96”.*

*RESPOSTA:*

*A solução da consulta encontra fundamento no art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96 que teve sua disposição inserida no Art. 56, V, “a” do RICMS-BA, ambos transcritos a seguir: (...)*

*Com base nos dispositivos citados, nas operações em que a consulfente remeter mercadorias adquiridas no Estado da Bahia, para filiais situadas em outros estados, a base de cálculo que deve ser utilizada deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo do ICMS, vez que a norma que trata da matéria não autoriza tal procedimento. (...)(g.n.)*

*(SEFAZ BA – Parecer nº 12.552/2008 – Publicado em 18.07.2008)*

Remata que “*Sendo 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.*”

Concluiu que o procedimento adotado pelo estabelecimento potiguar da Impugnante está em linha com a legislação e com o entendimento do Estado da Bahia, e sendo assim mostra-se claramente improcedente a Autuação Recorrida.

Passando a discorrer sobre o subtítulo “*Da Ilegalidade e Inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 52/2013*” destaca que não se olvida que no dia 18.10.2013 foi editada a Instrução Normativa nº 52/2013, que veiculou entendimento fiscal de que (em transferências interestaduais realizadas por comerciantes destinadas a estabelecimentos baianos) devem ser expurgados os valores dos tributos recuperáveis do Valor da Entrada Mais Recente.

Assevera que referida Instrução Normativa não é aplicável ao presente caso, visto que os fatos geradores em apreço foram realizados no ano de 2012, portanto, anteriormente à edição dessa norma. Como também que como não houve alteração legal neste período, a Instrução Normativa nº 52/2013 é ilegal, visto contraria a disposição legal que intenta regulamentar.

Por julgar oportuno, 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. Reproduz excerto do julgado: TJBA – Primeira Câmara Cível – Relator: Desembargador Livaldo Reaiche - Processo nº 0524431-38.2014.8.05.0001 – Julgado em 10.10.2016.

Aduz que ainda que se considerasse legal a inovação trazida pela Instrução Normativa nº 52/2013, suas disposições não seriam aplicáveis ao caso. Isso por que o efeito retroativo da lei tributária somente é admitido quando: *(i) se tratar de dispositivo mera e expressamente interpretativo e que (ii) não impõe penalidade aos dispositivos interpretados, conforme dispõe o artigo 106, I, do Código Tributário Nacional.*

Remata que pontuadas as 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.

Reitera que conforme exposto anteriormente, por meio do Parecer nº 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 em 18.10.2013 foi editada a Instrução normativa em apreço que veiculou entendimento diametralmente oposto à orientação então vigente, resta claro que não tem caráter interpretativo, mas claramente modificativo (além de ilegal).

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

Assevera que, sendo a Instrução Normativa nº 52/2013 é ilegal e inaplicável à presente demanda, mostra-se imperioso que seja julgado improcedente o Auto de Infração atacado.

Ao discorrer sobre o subtítulo “*Da Inaplicabilidade de outros julgados utilizados para respaldar o Auto de Infração*”, lembra que os Autuantes utilizaram como uma das justificativas para a presente autuação o julgamento do RE 574.706 no qual os I. 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*”.

Aduz que não obstante o alegado pela r. Autoridade Fazendária no sentido de 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 E. STF trata da base de cálculo de Tributos Federais (PIS e COFINS) e por conseguinte versa sobre o conceito de “faturamento” / “Receita Bruta”, mas que 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 pela Impugnante, 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.

Assevera não haver na Lei pertinente ao ICMS, em especial no que trata das transferências interestaduais ou ainda no que trata de “entrada mais recente” qualquer menção a expurgo, ou abatimento de quaisquer valores deste montante.

Em vista do que expôs, entende ter ficado cristalino que o RE 574.706 não trata do valor do nas transferências interestaduais, bem como que valor da entrada mais recente é diferente do custo de aquisição. E conclui que desse modo, o RE 574.706 não tem o condão de respaldar o auto de infração que deverá ser julgado improcedente.

Discorrendo sobre o subtítulo “*Da Inaplicabilidade do ‘Parecer da Auditoria Fiscal Contábil do*

*ICMS sobre a Base de Cálculo nas operações de transferência interestadual”*, pontua que 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, pois entende que 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.

Ressalta 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.

Ao tratar do subtítulo “*Da Jurisprudência favorável à Lojas Riachuelo S/A*” aponta que há outra decisão judicial que ratifica os argumentos da Empresa Impugnante, que diz tratar-se de sentença favorável à Embargante / 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 nº 206891.0012/15-6 lavrado pela SEFAZ BA contra a Lojas Riachuelo (CNPJ nº 33.200.056/0014-63).

Explica que 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. (Doc. 03), fls. 101 a 103. Que reproduziu e assim sintetizou:

*“Em síntese o MM. Juiz julgou procedentes os Embargos à Execução Fiscal nos autos em epígrafe no sentido de:*

- a) *afastar inteiramente a IN nº 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;*
- b) *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);*
- c) *condenar ainda o Estado da Bahia no ressarcimento das custas e no pagamento dos honorários advocatícios, estes fixados em 10 % (dez por cento) do valor da causa atualizado.”*

Aponta e reproduz também excerto da 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.

Pontua que o julgado acima ratifica o procedimento adotado pela Impugnante 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.

Afirma que no mesmo sentido aponta solução de Consulta nº 84/2014 exarada pela Autoridade Fazendária da SEFAZ SC conforme reproduziu.

Remata que estas decisões acima reforçam todos os argumentos no sentido de que as transferências interestaduais realizadas pela Impugnante, 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.

Adentrando ao título “*Das Multas Abusivas Aplicadas*”, destaca que a multa aplicada à Impugnante se mostra abusiva, desproporcional e tem efeitos confiscatórios, visto que fixada em patamar de 60%.

Afirma que 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. Cita e reproduz o inciso IV do Art. 150 da Constituição Federal, doutrina e jurisprudência.

Reporta haver restado pacificado entendimento jurisprudencial e Doutrinário sobre o mandamento Constitucional, a imposição de multa patamar de 60%, além de desproporcional e abusivo, mostra-se inconstitucional, visto que configura confisco ao patrimônio da Impugnante, concluindo mostrar-se necessário o cancelamento das multas aplicadas.

Ao tratar do título “*VII - DO PEDIDO*” requer:

- a totalmente procedência da Impugnação, cancelando-se o presente Auto de Infração e reconhecendo-se a improcedência do lançamento efetuado, pois a Impugnante 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 pela Impugnante foi obtida em observância da legislação aplicável, de modo que se mostra legítima a apropriação do correspondente crédito fiscal de ICMS.
- cancelamento da multa aplicada por ser abusiva e configurar injusto confisco ao patrimônio da Impugnante.
- Protesta-se pela produção de todas as provas em direito admitidas.
- Solicita que eventuais intimações da Impugnante sejam feitas na pessoa de sua advogada, SILVANA LAVACCA ARCURI, inscrita na Secção São Paulo da Ordem dos Advogados do Brasil sob nº OAB/SP 140.538, domiciliada no endereço informado abaixo: Lojas Riachuelo S/A. – Rua Leão XIII, nº 500, Jardim São Bento, CEP.: 02526-900, São Paulo

Os Autuantes, por sua vez, se pronunciam às fls. 108 a 111v, conforme exporei a seguir.

Apontam o fulcro da autuação e descrevem os pontos de arrazoado defensivo. Em seguida adentram à informação fiscal.

1. No que concerne à alegação de CANCELAMENTO do Auto de Infração por falta de subsunção do fato à norma, não merece prosperar esse argumento em face do fato de que a Impugnante tomou conhecimento do conteúdo de todas as peças constantes deste processo, o que pode ser constatado no índice de fls. 05-A. Ainda, consta dos autos uma “explicação detalhada sobre os fundamentos do trabalho realizado” (fls. 14 a 28), amparado na Lei Complementar 87/96.
2. Com relação à BASE DE CÁLCULO DO ICMS, conforme já mencionado no item precedente, constam deste processo 30 — trinta - páginas, frente e verso (fls. 14/28) com os esclarecimentos dos Auditores Fiscais fundamentando a Auditoria realizada. Nesse sentido, por questão de economia processual, deixaremos de repetir as razões que levaram à constituição do crédito tributário sob comento (fls. 14 a 28).
3. Por outro lado, ao contrário do que assevera a Impugnante, o E. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJ/BA) confirma o acerto dos fundamentos esposados pelos Autuantes, consoante pode ser verificado no extrato de decisão proferida pelo TJ/BA (*Apelação n.<sup>º</sup> 0553866-57.2014.8.05.0001*), em sede de Apelação.
4. Quando à multa aplicada, a referida Instrução Normativa nº 052/13, 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” (vide fls.14/29 deste processo).

Postula que se trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir

fatos geradores anteriores à publicação da mesma. Disse que traz à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui incluindo-se a Instrução Normativa, reproduzindo os artigos 100, 106, inciso 1 e 96 do CTN.

Reitera entendimento que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Assevera que Instrução Normativa esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa. Assinala reproduzindo o art. 167, inciso III do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no qual afirma ter o mesmo sentido.

Solicitam que pela Procedência total do Auto de Infração.

Após os autos ser proferido para instruído para pautar em julgamento pelo então relator da época, Álvaro Barreto Vieira, em 10/05/2018. O representante do contribuinte entra com manifestação de fls. 120/148, no qual o mesmo faz réplica fididiguina da peça inicial.

## VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

O Auto de Infração diz respeito ao crédito do ICMS apropriado pela Impugnante, que foi calculado para fins de transferência interestadual pelo estabelecimento remetente - Centro de Distribuição -, sendo este pertencente a mesma empresa, a partir de base de cálculo, segundo os Autuantes, em montante superior ao admitido pela legislação do ICMS.

Enfrentando a preliminar de mérito reputo que não verifiquei da análise do método utilizado pela fiscalização para a lavratura do Auto de Infração, qualquer elemento que implique descharacterizar a peça vestibular como documento hábil para comprovar a infração ou afronta à legislação do ICMS, haja vista que consta de fatigante descrição da infração, da motivação e dos respectivos fundamentos legais. De modo que, afasto a pretensão de nulidade em que se funda este argumento.

Estimo incorreta a conclusão da defesa de que o raciocínio dos Autuantes no método adotado para apuração da diferença a estornar do crédito apropriado pela Impugnante estaria equivocado por no entender da defesa não encontrar amparo no art. 13, §4º da Lei Complementar 87/96. Ao revés, a metodologia aplicada é aquela entendida pela administração tributária do Estado da Bahia como a correta para tais casos, pois verifiquei que a metodologia adotada pelos Autuantes, respeita a interpretação de dispositivo legal (VEMR- valor da entrada mais recente), que no caso posto tem por norte expurgar da base de cálculo nas transferências interestaduais as parcelas que representam os impostos recuperáveis, tais como ICMS, PIS e COFINS.

Verifiquei que a metodologia adotada para fins do levantamento fiscal seguiu na integra orientação da IN 52/13 quanto a interpretação do comando legal previsto no inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96. Portanto, não há falar em equívoco do levantamento fiscal nesse aspecto, ou mesmo de terem os Autuantes criado 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, haja vista que é essa inteligência preconizada pela referida IN 52/13.

Visando esclarecer a questão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual estabelece os procedimentos acerca da apuração da base de cálculo do ICMS em tais operações de transferências, inclusive especificamente para o caso ora analisado, sendo o que se verifica do seu item 2, que reproduzo a seguir:

“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.”*

Não socorre a defesa o argumento de que não há qualquer menção na legislação tributária do Estado da Bahia, quanto a necessidade da transferência de mercadorias utilizando o valor da entrada mais recente com obrigação de retirar o ICMS, PIS e COFINS desta base de cálculo, haja vista que esse entendimento reflete uma interpretação adotada pela Administração Tributária deste Estado da Bahia de forma a adequar o entendimento quanto à correta apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais, em vista das recentes decisões que afastam da base de cálculo do ICMS os impostos recuperáveis como o próprio ICMS, o PIS e COFINS, como a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) (REsp 1.109.298-RS, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 26/04/2011, conforme DJe de 25/05/2011), combinada com o entendimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis [item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques] o qual assevera que devem ser expurgados do custo de aquisição das mercadorias os tributos recuperáveis (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS).

Acrescente-se que a interpretação imposta pela IN52/13 não ofende a inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96, apenas adequa a aplicação do seu comando segundo hodierna decisão judicial já referida, e ao correto tratamento a ser aplicado aos impostos recuperáveis segundo a doutrina contábil. Inclusive, vale ressaltar que o tratamento tributário adotado pelo fisco baiano evita a bitributação, situação que vinha ocorrendo quando os impostos recuperáveis em tela compunham a base de cálculo do ICMS, pois repercutia em imposto aplicado sobre imposto.

Ressalto que o tratamento tributário errôneo ainda adotado por outras unidades da federação não pode ser paradigma para questionar a metodologia aplicada pelo fisco do Estado da Bahia, portando descabe as citações nesse sentido evocadas pela defesa.

Entendo também, que esta interpretação adotada pela IN52/13 não fere o pacto federativo, pois a exigência da não inclusão dos impostos recuperáveis na base de cálculo de transferência não é fruto de uma ilação arbitrária da Administração Tributária do Estado da Bahia, mas sim uma precisa e necessária adequação da determinação da base de cálculo em função de uma correta aplicação do comando legal contido no inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96, combinado com decisões judiciais já referenciadas e orientação da doutrina contábil, objetivando sobretudo evitar-se a bitributação, que tem efeitos nefastos sobre atividade empresarial por onerar excessivamente os preços e a carga tributária, isto sim sem apoio constitucional.

De modo que, é o Estado remetente que insistindo em adotar metodologia que implica em bitributação, fere inequivocamente o Pacto Federativo, pois exerce sua competência tributária de forma a agredir o ordenamento jurídico, maiormente a Constituição federal, por comprometer a relação de justiça tributária entre os entes federados. É o caso do Estado do Rio Grande do Norte, que foi citado pela defesa ao dizer esta, que o mesmo impede que o remetente adote em suas transferências interestaduais, a base de cálculo defendida pelo Estado da Bahia que implicaria em justa redução da carga tributária na referida operação.

Não subsiste também o argumento defensivo de que sendo a Instrução Normativa publicada no Diário Oficial em 18.10.2013, sua aplicação não alcançaria o exercício objeto da autuação que foi o exercício de 2012. Muito ao contrário, lembro que o artigo 106 do CTN, nos fala acerca da

possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, pois sopesando esse comando normativo com o caso posto, não resta dúvida, a julgar sobretudo pela cogente função do instrumento administrativo questionado, que se trata inequivocamente de uma norma interpretativa, resultando que sua aplicação pode sim retroceder a data de sua publicação.

Em relação ao parecer SEFAZ BA nº 12.552/2008 evocado pela defesa, em primeiro, vê-se a *prima facie* que se trata de entendimento exarado em caso concreto, cujo interesse se restringe apenas ao consulente; em segundo, trata-se de entendimento superado, ex vi da interpretação atual sobre o tema promovida pela já mencionada IN52/2013.

Quanto às decisões deste CONSEF evocadas tanto pela defesa quanto pelos Autuantes, me abstenho de comentá-las, pois, analisadas, nenhuma tem o condão de modificar as considerações que adotei quanto aos elementos constantes destes autos, como também as opiniões professadas em relação aos argumentos defensivos aqui analisados. Ademais, ao julgador cabe autonomia quanto a sua motivação e convencimento, a despeito que estes devam estar conforme a legislação da Bahia e o ordenamento jurídico. Outrossim, por considerar que o posicionamento aqui esposado está em consonância com entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF.

Quanto a arguição da defesa acerca da multa aplicada de 60% sobre o valor do imposto a recolher, com fulcro no art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96, sobre o albergue do princípio do não confisco e seu consequente pedido de redução ou cancelamento, a despeito da concordância com o atendimento deste apelo, exarado pelos Autuantes, devo esclarecer que a Junta de Julgamento do CONSEF, não tem competência para apreciar este pleito, conforme preceitua a alínea “c” do inciso III do Art. 167 do RPAF.

De todo o exposto voto pela procedência total deste Auto de infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0069/17-4, lavrado contra a empresa **LOJAS RIACHUELO S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$134.803,89**, 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, 23 de janeiro de 2019.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR