

A. I. N° - 269197.0009/12-0
AUTUADO - MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S.A.
AUTUANTE - MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA
ORIGEM - IFEP SUL
INTERNET - 19. 11.2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0259-01/13

EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIO FISCAL. DECRETO N° 7.799/00. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. **a)** VENDAS PARA NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Infração caracterizada. Por contribuinte do ICMS não se deve entender aquela pessoa que é inscrita como contribuinte, mas sim aquela pessoa que, legalmente, seja definida como contribuinte. **b)** VENDAS PARA CONTRIBUINTE “DESABILITADOS” NO CADASTRO DE CONTRIBUINTE. O art. 171 do RICMS/97 enumera os casos de inaptidões das empresas inscritas no cadastro. Deduz-se que, estando “inapto”, o contribuinte, mesmo tendo inscrição, não está em pé de igualdade com os demais contribuintes. Mantido o lançamento. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS DE MERCADORIAS PARA CONTRIBUINTE “DESABILITADOS” NO CADASTRO DE CONTRIBUINTE. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Mantido o lançamento, pelas mesmas razões do tópico precedente. 3. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR SITUADO EM OUTRO ESTADO. VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE. O autuado reclama que não encontra na legislação qualquer norma que possa validar o critério adotado pela fiscalização. A autoridade fiscal contrapõe que o autuado não entendeu o “mecanismo de cálculo”, e explica que tal “mecanismo” foi aplicado a fim de igualar a carga tributária para comparação dos valores de entrada e saída, porém não foi indicado qual o dispositivo legal ou regulamentar em que se baseou para fazer o citado “mecanismo de cálculo”, como também não foi citada qualquer decisão que cuidasse do caso específico destes autos. Base de cálculo é matéria de reserva legal: só a lei pode fixar base de cálculo. Princípio da tipicidade cerrada. Distinção entre valor (preço) e custo. Estrita observância da terminologia empregada pelo legislador – § 8º do art. 17 da Lei nº 7.014/96: *a)* inciso I - a base de cálculo é o “valor” (preço) da entrada mais recente, quando as mercadorias transferidas são industrializadas e a industrialização foi feita por terceiros; *b)* inciso II - a base de cálculo é o “custo” da mercadoria produzida, quando as mercadorias transferidas são industrializadas pelo próprio estabelecimento remetente; *c)* inciso III - a base de cálculo é o “preço” (valor) corrente no mercado atacadista do

estabelecimento remetente, quando se trata de transferências de mercadorias não industrializadas (produtos extrativos e agropecuários). Na situação em exame, a regra é a do inciso I: na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação, a base de cálculo do imposto é o “valor” correspondente à entrada mais recente da mercadoria. A lei não fala em “custo”. A lei fala em custo é no inciso II. No inciso I a lei fala é em valor, ou seja, preço: o valor da entrada mais recente é o valor pago na aquisição mais recente da qual decorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento. No “valor pago” está incluído o ICMS, pois o ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Também integram o “valor da entrada mais recente” as despesas com seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo vendedor ao comprador das mercadorias. Em certos casos, no “valor da entrada mais recente” se inclui até mesmo o frete, quando a aquisição é feita a preço CIF. Todo esse “mecanismo de cálculo”, verdadeiro arbitramento, para apurar, artificialmente, o custo da “entrada mais recente” é desnecessário, porque o legislador no inciso I do § 8º do art. 17 não se refere a “custo” da entrada mais recente. O legislador refere-se a “custo” é no inciso II. No caso de transferência interestadual efetuada por estabelecimento comercial, o inciso I prevê que a base de cálculo é o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Valor é preço. Lançamento insubsistente por falta de previsão legal. **4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO.** Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. **b) DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS.** Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. Não acatadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 4.12.12, apura seguintes fatos:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente tributadas – vendas para não contribuintes com o benefício do Decreto nº 7.799/00 –, sendo lançado tributo no valor de R\$ 646,16, com multa de 60%;
2. recolhimento de ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente tributadas – vendas para contribuintes desabilitados no cadastro de contribuintes com o benefício do Decreto nº 7.799/00 –, sendo lançado tributo no valor de R\$ 467,90, com multa de 60%;

3. falta de retenção de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado – vendas para contribuintes desabilitados no cadastro de contribuintes ou para microempresas sem efetuar a retenção do imposto –, sendo lançado tributo no valor de R\$ 409,78, com multa de 60%;
4. recolhimento de ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente tributadas – transferências da Bahia para Minas Gerais abaixo do valor de entrada mais recente –, sendo lançado tributo no valor de R\$ 11.458,25, com multa de 60%. Consta na descrição do fato um adendo nestes termos: “Adotamos como procedimento para determinação da base de cálculo de transferência da Bahia para Minas Gerais, e para equiparar a carga tributária de saída (12%), a exclusão do valor de ICMS na entrada mais recente (7%) e a inclusão do ICMS das operações interestaduais de 12%. Ou seja, como o contribuinte na entrada sempre recebe as mercadorias de Minas Gerais, excluímos do valor de produto 7% e como as transferências também são sempre para Minas Gerais, incluímos 12% no valor do produto”.
5. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, sendo glosado crédito no valor de R\$ 2.215,14, com multa de 60%;
6. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, sendo glosado crédito no valor de R\$ 328,21, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 68/92) suscitando em preliminar a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa. Alega que encontrou grandes dificuldades na análise das imputações, em face do considerável volume de dados objeto da ação fiscal, porque foram fornecidos em sua grande maioria em formato “.PDF”, ou seja, formato inadequado à viabilização do exercício das garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório. Toma por fundamento o art. 5º, LV, da Constituição. Destaca os princípios citados no art. 2º do RPAF. Frisa a regra do § 3º do art. 8º do RPAF, segundo o qual as peças processuais devem ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada.

Reclama que os levantamentos fiscais não foram fornecidos em formato .xls. Reclama ainda que os arquivos fornecidos, além de não corresponderem ao levantamento fiscal em si (mas tão somente em base de dados que compuseram o levantamento fiscal propriamente dito), se encontravam com dados deturpados, bem como com informações discrepantes, tais como:

- a) no campo denominado “alíquota/prod”, constam informações referentes a datas;
- b) no campo denominado “desconto/prod”, constam informações semelhantes a números de documentos fiscais;
- c) no campo denominado “BC correta”, constam informações que parecem tratar-se de códigos de mercadorias.

Protesta que tais incongruências culminam por mitigar o direito constitucional do contribuinte à ampla defesa e ao contraditório, culminando na necessidade premente de que sejam sanados tais vícios para que seja efetivamente oportunizado o pleno exercício das garantias que lhe foram constitucionalmente outorgadas.

Noutra preliminar, o autuado observa que, nos termos do art. 28 do RPAF, a formalização efetiva da ação fiscal deve ser feita mediante lavratura de Termo de Início de Fiscalização, com a necessária intimação do contribuinte. Aduz que no presente caso não ocorreu intimação acerca do Termo de Início da ação fiscal, tendo havido tão somente solicitação de documentos, a qual foi prontamente atendida, sem, contudo, ter sido cumprido o comando normativo inerente à ciência da empresa acerca do início da ação fiscal expressamente determinada pelo RPAF. Diz que na solicitação de

documentos não houve qualquer informação sobre início de ação fiscal, o que, além de violar as normas do RPAF, impede a empresa de avaliar, por exemplo, o cumprimento dos prazos estabelecidos na legislação respectiva para conclusão dos trabalhos fiscais. Sustenta que por essas questões se impõe a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, impugna o lançamento do 1º item do Auto de Infração, dizendo que, apesar do prejuízo à sua defesa assinalada na preliminar, por não lhe ter sido oportunizada a ampla defesa com todos os meios e recursos a ela inerentes, em meio às tentativas de avaliação quanto às imputações feitas, foram identificados importantes elementos de prova capazes de comprovar a verdade material inerente à autuação fiscal e determinar sua improcedência. A partir do teor do art. 1º do Decreto 7.799/00, que transcreve, sustenta que a imputação é improcedente porque existem contribuintes que constam na apuração fiscal que efetivamente são contribuintes do imposto, conforme comprovam os documentos anexos (Anexo IV - consultas ao Sintegra), nos quais constam as inscrições dos contribuintes. Dá como exemplo a empresa CSO Engenharia Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 33.870.809/0001-23 e no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia sob o nº 029.089.435, com situação cadastral “habilitado”.

Impugna também o lançamento do 2º item, que cuida das vendas para contribuintes desabilitados no cadastro, com base no mesmo art. 1º do Decreto 7.799/00, que volta a transcrever, frisando que, de acordo com o comando nele veiculado, a norma é muito clara ao determinar o benefício nas saídas internas destinadas a contribuintes inscritos no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia. Argumenta que, como a imputação descrita no Auto de Infração se refere à irresignação quanto à situação de “desabilitados” inerentes aos contribuintes inscritos, não há possibilidade de infração ao comando normativo – contribuintes inscritos – no que concerne aos fatos descritos no libelo fiscal: situação de contribuintes inscritos, não obstante desabilitados. Observa que o comando normativo confere benefício nas saídas a contribuintes inscritos, sendo que o fato descrito no Auto de Infração trata de contribuinte inscrito, não obstante com situação de desabilitado. Argumenta que, não havendo dúvidas de que as saídas foram realizadas com destino a contribuintes inscritos no cadastro estadual, e uma vez que eventual situação transitória de desabilitado não retira a condição de contribuinte inscrito, esta, sim, expressamente prevista na norma utilizada para fundamentar a autuação fiscal.

Apega-se à observância do princípio da legalidade, que impõe a necessidade de existência de estrita identidade entre o comando normativo e o fato ocorrido, impossibilitando, para efeito de imputação de infração à legislação tributária, interpretação extensiva acerca do teor da norma a que se reporte. Destaca o inciso II do art. 5º da Constituição, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (princípio da legalidade genérica), e o inciso I do art. 150, que veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça (princípio da legalidade tributária). Cita doutrina. Sustenta que a validade da imputação fiscal descrita no Auto de Infração está vinculada à necessidade de que os fatos narrados como fatos jurídicos sejam submissos à hipótese normativa indicada, o que significa dizer que os fatos imputados como infringidos devem ser fatos jurídicos, ou seja, devem ter capacidade de irradiar reflexos para a hipótese normativa, seja ela de incidência tributária ou de sanção por descumprimento de obrigação. Alega que a acusação fiscal contém falhas que se tornam perceptíveis pela simples verificação dos fatos narrados em face às normas citadas como infringidas, pois descreve saída de mercadorias a contribuintes desabilitados, quando a norma utilizada como fundamento de validade da imputação prevê o benefício na saída de mercadorias para contribuintes inscritos. Sustenta que, mesmo estando na condição de desabilitados, os adquirentes são contribuintes inscritos, não havendo desta sorte possibilidade de cogitar-se de infração à norma, por perfeita subsunção dos fatos ocorridos à norma jurídica a que se refere.

Argumenta que o referido Decreto 7.799/00 não contém qualquer dispositivo que excetue a aplicação do benefício aos contribuintes inscritos que se encontrem em situação de desabilitados ou qualquer

outra condição similar, que muitas vezes é transitória. A seu ver, não procede a imputação fiscal, por não haver previsão normativa dos fatos imputados. Apega-se nesse sentido ao princípio da tipicidade.

Conclui dizendo que, não havendo na legislação qualquer limitação à fruição do benefício em questão, no que concerne a contribuintes inscritos que se encontrem na condição de desabilitados, ante os princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, impõe-se o reconhecimento da insubsistência da imputação fiscal.

Questiona o sistema Sintegra, alegando a impossibilidade de sua utilização como alicerce das imputações fiscais, por implicar insegurança jurídica, porque a dinâmica inerente o aspecto temporal das informações disponibilizadas na internet pelo Sintegra impede que as informações de regularidade cadastral dos contribuintes possam ser utilizadas para confirmar fato ou direito, exatamente pela condição passiva do fisco no que concerne ao referido sistema, haja vista que, a situação indicada no “site” no momento da realização da operação mercantil, por depender de informação do próprio contribuinte a ser lançada no sistema pelo fisco após as análises devidas, muitas vezes não reflete a situação real inerente àquele átimo temporal, situação esta que gera total insegurança jurídica na utilização do Sintegra. Alega que a impossibilidade de utilização dos registros do Sintegra para imputação de infração à legislação tributária é constatada no próprio “site” do sistema, no tópico “Informações gerais”, no qual consta, dentre outras situações, que a consulta cadastral disponibilizada na internet não pode ser usada como objeto da confirmação da existência de fato e de direito e da respectiva regularidade cadastral do contribuinte face à natureza passiva do fisco neste relacionamento, isto é, o fisco depende da declaração cadastral efetuada pelo contribuinte. Por exemplo, o estabelecimento que encerra suas atividades e não comunica o fato ao fisco, até fazê-lo ou o fisco detectar, continuará com sua inscrição estadual ativa no cadastro.

Fala da boa-fé da empresa, dizendo que ela busca na consecução de suas atividades a observância aos preceitos legais. Aduz que, devido à complexidade inerente às suas operações, é possível que ocorram os fatos que acaba de comentar, através de informação oriunda do próprio Sintegra.

Tece considerações acerca do princípio da moralidade, invocando sua observância no sentido da necessidade de reconhecimento da fragilidade do sistema Sintegra como alicerce de imposições fiscais, culminando na necessidade de privilégio do princípio da razoabilidade para ponderar a impossibilidade do referido sistema no que concerne às imposições fiscais observadas no presente caso. Cita doutrina.

Na impugnação do item 3º, que cuida da falta de retenção do ICMS nas saídas para contribuintes “desabilitados” ou para microempresas, a defesa se reporta aos comentários feitos em relação ao item 2º acerca da insubsistência da imputação quanto à situação de “desabilitados”, bem como acerca da impossibilidade de utilização do Sintegra como alicerce a imputações fiscais.

Quanto às vendas para microempresas, o autuado alega que desde 1999, com a alteração do inciso I do artigo 353 do RICMS/97, não mais existe a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto a título de substituição tributária no que concerne a remessas para microempresas. Transcreve a nova redação do inciso I do art. 353 do RICMS/97, e em seguida a redação originária. Com isso, sustenta que a imputação fiscal não procede, seja porque o dispositivo regulamentar que trazia previsão acerca das microempresas não mais existia no mundo jurídico quando dos períodos objeto da autuação, seja ainda pelas já alegadas insubsistências da acusação fiscal quanto aos contribuintes “desabilitados”, uma vez que são inscritos, consoante previsão legal, seja também pela alegada impossibilidade de utilização do Sintegra como suporte às insurgências objeto desta autuação.

Impugna também o lançamento do item 4º, argumentando que, mesmo numa análise perfunctória da regra do art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, em conjunto com a descrição dos fatos imputados no Auto, já é possível constatar-se a impropriedade da apuração realizada, ou, no

mínimo, a necessidade de adequação dos cálculos de apuração ao efetivo comando normativo, pois a lei é clara ao determinar, para o caso sob exame, que a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro Estado é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Alega que, em face dos cálculos feitos nos levantamentos fiscais, os valores imputados não se referem à entrada mais recentes das mercadorias. Diz que sequer consegue vislumbrar os motivos que conduziram a fiscalização a lançar mão de critérios inexistentes nas normas respectivas para apuração de valores que não condizem com os critérios legalmente estipulados.

Transcreve a observação feita pelo autuante na descrição do fato: “Adotamos como procedimento para determinação da base de cálculo de transferência da Bahia para Minas Gerais, e para equiparar a carga tributária de saída (12%), a exclusão do valor de ICMS na entrada mais recente (7%) e a inclusão do ICMS das operações interestaduais de 12%. Ou seja, como o contribuinte na entrada sempre recebe as mercadorias de Minas Gerais, excluímos do valor de produto 7% e como as transferências também são sempre para Minas Gerais, incluímos 12% no valor do produto.”

O autuado aduz que não visualiza na legislação pertinente qualquer norma que possa validar o procedimento adotado pela fiscalização na apuração realizada, conforme foi descrita no Auto de Infração. Reporta-se ao já aludido princípio da estrita legalidade, inerente à matéria tributária, dizendo que se mostra impossível a permanência de apuração fiscal que utilize como parâmetro o valor inerente à própria entrada mais recente para imprimir cálculos sem qualquer previsão normativa, para chegar-se, ao final, em valor superior à efetiva entrada mais recente das mercadorias. Conclui dizendo que, num primeiro momento, pleiteia a insubsistência deste lançamento, e, caso não seja este o entendimento, requer a remessa dos autos ao agente autuante para que proceda à reformulação dos valores tomando como base de cálculo os valores referentes à efetiva entrada mais recente das mercadorias, haja vista que tais dados se encontram em poder do próprio autuante, uma vez que foram tomados como parâmetro aos cálculos que importaram a majoração da base e que culminaram na insubsistente imputação.

Pede que se reconheça a nulidade do Auto de Infração, pelas razões aduzidas, ou que, no mérito, sejam acatadas as razões no sentido de serem consideradas improcedentes as imputações de saídas de mercadorias para contribuintes “desabilitados” (itens 2º e 3º), ou ainda que seja determinada a baixa do processo em diligência a fim de que, quanto aos citados itens (2º e 3º) sejam excluídas da autuação as remessas de mercadorias destinadas a contribuintes do imposto, conforme comprovações por amostragem anexas, bem como quanto às microempresas, e que seja reformulado o crédito tributário no item 4º, a fim de corretamente adequar os valores utilizados como base de cálculo do imposto ao valor expressamente determinado pela Lei Kandir, qual seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, com reabertura do prazo de defesa. Requer que as intimações e notificações sejam encaminhadas aos procuradores que subscrevem a defesa, na cidade de Uberlândia, Estado de Minas Gerais, na Rua Jataí, 1150 – Bairro Aparecida, CEP 38400-632 – Fone (034) 3218-1059/ Fax (034) 3218-1053.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 112/123) dizendo que o Auto de Infração por si só é bem elucidativo. Rebate a preliminar suscitada pela defesa, contrapondo que o trabalho fiscal foi desenvolvido com observância dos princípios da ampla defesa e do contraditório, pois foi disponibilizado para a empresa, para análise prévia, conforme “e-mail” à fl. 9, e foi dada ao contribuinte cópia dos relatórios fiscais e também em mídia com os arquivos magnéticos devidamente autenticados, conforme fl. 64, como também foram disponibilizados via “e-mail” os arquivos em forma de planilha.

Quanto à alegação da defesa do deslocamento do cabeçalho das planilhas, o fiscal considera que isso não prejudica em nada a interpretação dos dados, pois a própria empresa identifica os

conteúdos das colunas, além de a empresa ter as informações também na cópia em papel dos demonstrativos em forma de arquivo magnético.

No tocante à alegação de falta de Termo de Início de Fiscalização, o fiscal diz que esse termo é dispensado mediante intimação, conforme inciso II do art. 28 do RPAF.

No mérito, quanto ao item 1º, o fiscal diz que a exigência se refere a vendas para empresas na condição de “especial”, que não estão contempladas no art. 1º do Decreto 7.799/00 e que no relatório aparecem com os números das inscrições estaduais porque são empresas que, apesar de possuírem inscrição na condição de “especial”, não eram contribuintes do ICMS, conforme era previsto no art. 150, V, do RICMS. Informa que, no histórico extraído do sistema da SEFAZ, as empresas exemplificadas pelo contribuinte estavam na época na condição de “especial”, logo, não sendo contribuintes do ICMS. Insere cópias dos “históricos” de duas empresas, a CSO Engenharia Ltda. e a Wat Comércio e Serviços Ltda.

Quanto ao item 2º, o fiscal diz que considera absurda a argumentação de que, se uma empresa apresenta um número de inscrição é a condição suficiente para ser considerada como contribuinte inscrito, pois o ato de possuir o número de inscrição só significa que um dia ela existiu, e mesmo não estando mais em funcionamento ela permanece com a sua numeração. Informa que no caso em exame se trata de empresas que não estavam regularmente inscritas, ou por estarem inaptas, ou com suas inscrições baixadas ou em processo de baixa, e portanto não são contribuintes inscritos em atividade. Observa que o art. 171 [do RICMS] enumera os casos de inaptidões das empresas. Informa que, para provar a autuação quanto ao uso indevido do benefício, anexou cópias dos “históricos” de algumas inscrições. Salienta que as informações para a exigência do imposto foram levantadas na base de cálculo da SEFAZ e não no Sintegra. A seu ver, o que a empresa precisa observar no “site” da SEFAZ é se no ato da operação o destinatário está apto no cadastro.

Com relação ao item 3º, o fiscal diz que já se manifestou no tocante ao argumento inusitado da situação de desabilitado, e, relativamente às retenções para microempresas, admite que esse aspecto foi citado indevidamente na descrição da infração, pois realmente não cabe essa exigência, porém todos os lançamentos desse item se deram somente para contribuintes desabilitados e facilmente identificados, bastando comparar os relatórios dos itens 2º e 3º, em que são idênticos os números de inscrições que são objeto da falta de retenção do imposto.

No tocante ao item 4º, o fiscal diz que, de acordo com a argumentação apresentada pelo autuado, acredita que o contribuinte não entendeu o mecanismo de cálculo adotado, com a necessidade de se igualar a carga tributária para comparação dos valores de entrada e saída. Diz que formulou consulta à DITRI para consolidar seu entendimento, anexo às fls. 46 a 48. Exemplifica a fórmula dos cálculos, com base no primeiro item do demonstrativo, para apuração do preço mais recente das entradas. Considera que a defesa não teria contestado a metodologia dos cálculos, e não apresentou nenhum argumento plausível.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem (fls. 127-128), tendo em vista a reclamação do autuado de que os elementos da autuação lhe foram fornecidos em formato PDF e de que os levantamentos que lhe foram entregues, além de não corresponderem ao levantamento fiscal em si, se encontravam com dados deturpados bem como com informações discrepantes, conforme deu exemplos, solicitando-se que a autoridade responsável pelo lançamento:

- a) procedesse à correção dos equívocos assinalados relativamente às indicações “trocadas” nos cabeçalhos dos demonstrativos fiscais;
- b) providenciasse e colacione aos autos em CD todos os demonstrativos ou planilhas fiscais em formato que possibilitasse ao autuado trabalhar com os dados apresentados, de modo a efetuar os ajustes que julgasse convenientes, sem limitações de forma ou configuração.

A diligência foi atendida nos termos do instrumento à fl. 129.

Intimou-se o contribuinte acerca dos novos elementos (fls. 131/135), reabrindo-se o prazo de defesa.

O autuado apresentou nova impugnação (fls. 137/142) declarando reiterar em sua totalidade a impugnação anterior, além de aditá-la, pontuando as razões que passa a aduzir. Diz que na impugnação originária havia explicitado as razões pelas quais o lançamento se mostra improcedente, donde se abstrai a impossibilidade de utilização dos dados do Sintegra como fonte para imputar ocorrência de infração à legislação tributária.

Destaca que se, por um lado, autuação é improcedente em razão da impossibilidade de utilização do Sintegra para fins de informação quanto à regularidade cadastral do contribuinte, de outro lado, os fatos geradores das imputações objeto da autuação datam de janeiro a dezembro de 2011, ou seja, quando já era obrigatória a emissão de Nota Fiscal Eletrônica, pelo que se conclui que a autorização para emissão da NF-e foi dada pela própria Secretaria da Fazenda da Bahia ao não denegar as Notas Fiscais Eletrônicas.

Pondera que, ao autorizar a emissão das NF-e, a Secretaria da Fazenda da Bahia houve por convalidar a situação inerente à situação cadastral das empresas destinatárias perante o Estado, não havendo qualquer possibilidade de permanência das insurgências objeto o Auto de Infração, que nada mais são do que alegações de emissão de NF-e para contribuintes tidos por exemplo como “desabilitados” bem como para contribuintes devidamente inscritos mas com observações tais como “condição especial”. Observa que o próprio Ajuste SINIEF 7/05 traz previsão sobre denegação de NF-e pela unidade federada no que concerne à irregularidades fiscais da empresa destinatária, conforme cláusula sétima, que transcreve, grifando trecho do “caput” e o inciso II, “b”.

Argumenta que a cláusula sétima do referido Ajuste, além de remeter à Secretaria da Fazenda do Estado a necessidade de denegação da NF-e quando da irregularidade cadastral do destinatário, dispõe ainda que isto se dá a critério de cada unidade federada, donde se concluiu que, se a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia não denegou a emissão das NF-e, seus critérios não importavam em negativa de autorização (denegação) para emissão das NF-e, de forma que o procedimento referente à autorização de emissão das NF-e foi convalidado pela própria Secretaria da Fazenda.

Chama a atenção para o fato de que, de acordo com o Manual de Integração do Contribuinte, documento homologado pelos Estados da BA, GO, MA, SC, SP e RS, a denegação da NF-e nos casos de irregularidade cadastral da empresa contribuinte é uma faculdade, ou seja, obedece aos critérios estabelecidos pelo próprio Estado, donde se depreende que se o Estado não efetua a denegação da NF-e, é porque seus critérios o conduziram a autorizar, ou seja, validar a operação.

Imprimiu a página do “Manual de Integração – Contribuinte”, no “site” Nota Fiscal Eletrônica.

Conclui sustentando que não há possibilidade de permanência das imputações formalizadas neste Auto de Infração, dada a convalidação para emissão das NF-e pela própria Secretaria da Fazenda, haja vista que poderia ter denegado a emissão das NF-e e não o fez, convalidando assim o procedimento realizado pela empresa.

Reitera mais uma vez a impugnação apresentada anteriormente, e requer que sejam analisadas as informações ora explicitadas em aditamento às razões de improcedência do Auto de Infração demonstradas na impugnação originária.

Requer que as intimações e notificações referentes a este processo sejam encaminhadas aos procuradores que subscrevem a petição, na cidade de Uberlândia, Estado de Minas Gerais, na Rua Jataí, 1150 – Bairro Aparecida, CEP 38400-632 – Fone (034) 3218-1059/ Fax (034) 3218-1053.

O fiscal autuante prestou nova informação (fls. 145/147) dizendo que na nova contestação o autuado não fez uso de nenhuma informação objeto da diligência, tendo reiterado a impugnação inicial com

nova linha de argumentação em cima dos fatos iniciais, sem considerar nenhuma informação objeto da diligência. Observa que a defesa, com relação aos itens 2º e 3º, apresentou como argumentação que o Sintegra é um sistema basicamente de informações do fisco, logo não serve para a empresa saber no ato de efetuar a venda se o destinatário está apto ou desabilitado, e contrapõe que a SEFAZ disponibiliza em seu “site”, de forma pública, mediante consulta, a informação da condição de todas as empresas no cadastro de contribuintes, de modo que, caso o contribuinte comercialize com empresa na condição de desabilitada (inapta, baixada, processo de baixa), não faz jus aos benefícios do Decreto 7.799/00.

Diz o fiscal que, para sua surpresa, o autuado apresenta diante dos mesmos fatos nova argumentação, de que, com o advento da Nota Fiscal Eletrônica, esta deveria ser denegada para contribuintes inaptos, citando a alínea “b” da cláusula sétima do Ajuste SINIEF 7/05, segundo o qual, a critério de cada unidade da Federação, poderá ser denegada a NF-e em caso de irregularidade fiscal do destinatário.

Quanto a esse aspecto, o fiscal diz que o referido ajuste SINIEF facultou aos Estados ter mais este instrumento de controle fiscal da denegação, mas não dispensou ao contribuinte a observância dos requisitos da legislação. Transcreve o art. 8º, I, da Lei 7.014/96 e o art. 353, I, do RICMS/97, concluindo que a lei e o regulamento deixam bem clara a responsabilidade tributária do contribuinte no tocante aos itens 2º e 3º.

Reitera o opinativo quanto à procedência do Auto de Infração.

VOTO

Este Auto de Infração comporta 6 lançamentos. Foram impugnados apenas os quatro primeiros itens.

O autuado suscita em *preliminar* a nulidade do Auto de Infração, alegando cerceamento de defesa, porque os dados objeto da ação fiscal foram fornecidos em sua grande maioria em formato “.PDF”. Frisa a regra do § 3º do art. 8º do RPAF, segundo o qual as peças processuais devem ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada.

Além disso, reclama que os arquivos fornecidos se encontravam com dados deturpados, bem como com informações discrepantes, tais como:

- a) no campo denominado “alíquota/prod”, constam informações referentes a datas;
- b) no campo denominado “desconto/prod”, constam informações semelhantes a números de documentos fiscais;
- c) no campo denominado “BC correta”, constam informações que parecem tratar-se de códigos de mercadorias.

Protesta que tais incongruências culminam por mitigar o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Na fase de instrução, em face dessas reclamações, foi determinada *diligência* a fim de que a autoridade responsável pelo lançamento procedesse à correção dos equívocos assinalados relativamente às indicações “trocadas” nos cabeçalhos dos demonstrativos fiscais e colacione aos autos em CD todos os demonstrativos ou planilhas fiscais em formato que possibilitasse ao autuado trabalhar com os dados apresentados, de modo a efetuar os ajustes que julgasse convenientes, sem limitações de forma ou configuração.

A diligência foi atendida. Reabriu-se o prazo de defesa. Está assim *sanada* a dificuldade alegada pela defesa.

Noutra *preliminar*, o autuado suscita a nulidade do Auto de Infração, alegando falta de Termo de Início de Fiscalização. Observa que, nos termos do art. 28 do RPAF, a formalização efetiva da ação

fiscal deve ser feita mediante lavratura de Termo de Início de Fiscalização, com a necessária intimação do contribuinte. Protesta que no presente caso não ocorreu intimação acerca do Termo de Início da ação fiscal, tendo havido tão somente solicitação de documentos, sem, contudo, ter sido cumprido o comando normativo inerente à ciência da empresa acerca do início da ação fiscal expressamente determinada pelo RPAF. Diz que na solicitação de documentos não houve qualquer informação sobre início de ação fiscal, o que, além de violar as normas do RPAF, impede a empresa de avaliar, por exemplo, o cumprimento dos prazos estabelecidos na legislação respectiva para conclusão dos trabalhos fiscais. Sustenta que por essas questões se impõe a nulidade do Auto de Infração.

O art. 196 do CTN prevê que, no início dos trabalhos fiscais, os prepostos do fisco devem lavrar termo próprio, “na forma da legislação aplicável”. A regra jurídica aplicável a esse caso, na Bahia, está consubstanciada no art. 127, § 1º, II, do COTEB (com a alteração feita pela Lei nº 7.438/99) e no art. 28 do RPAF/99, cujo inciso I prevê que, não sendo transcrito o aludido termo no livro próprio, deve ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo. Não basta, portanto, elaborar o termo e pôr nos autos, *pro forma*, “só para constar”. O contribuinte precisa tomar conhecimento da lavratura do Termo de Início, para saber que se encontra sob ação fiscal, inclusive para saber que enquanto estiver sob ação fiscal não pode exercer o direito ao pagamento “espontâneo” de débitos em atraso.

O procedimento fiscal *inicia-se* mediante vários atos: Termo de Apreensão, Termo de Início, Termo para Apresentação de Livros e Documentos, Termo de Ocorrência Fiscal, Auto de Infração e Notificação Fiscal (RPAF/99, art. 26). Embora todos esses instrumentos tenham uma *consequência* comum – inibem a espontaneidade do sujeito passivo –, cada um deles tem uma *finalidade*. O Termo de Apreensão serve para documentar materialmente a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos. O Termo para Apresentação de Livros e Documentos destina-se a formalizar a solicitação para que o sujeito passivo exhiba, no prazo estipulado, os elementos que o fisco pretende examinar. O Termo de Arrecadação tem como escopo registrar a retirada de elementos da empresa para serem conduzidos à repartição fiscal. E o Termo de Início constitui o instrumento pelo qual o fisco, tendo ou não efetuado antes a intimação do sujeito passivo para exhibir livros e outros elementos, indica, formalmente, a data em que oficialmente se iniciou a fiscalização propriamente dita, tendo por isso o aludido termo *prazo de validade*, sujeito embora a prorrogação, na forma da lei.

Existem casos em que o procedimento fiscal se inicia pelo próprio Auto de Infração. Isso se verifica quando se trata de um procedimento *instantâneo*, que é iniciado e concluído num dado momento, como, por exemplo, na constatação da falta de cumprimento de determinada obrigação acessória. Nesse caso, o art. 29 do RPAF dispensa a lavratura de Termo de Início (bem como de Termo de Encerramento ou de Apreensão).

Também não há necessidade de Termos de Início ou de Encerramento de Fiscalização no caso de o procedimento fiscal ser baseado em Termo de Apreensão, pois este, embora válido por 30 dias, também é um ato *instantâneo* – a apreensão tem início e fim num determinado momento, sendo no corpo do instrumento feita a indicação do dia, mês, ano, hora e lugar do procedimento.

Tendo em vista que o art. 29 do RPAF/99 enumera, *taxativamente*, as hipóteses em que é dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, deduz-se, *a contrario sensu*, que em todas as demais situações não contempladas no citado dispositivo é *obrigatória* a lavratura do aludido termo.

A jurisprudência preponderante neste Conselho relativamente à falta de Termo de Início de Fiscalização sempre foi pela *nulidade* do procedimento. O RPAF, na redação originária, era taxativo quanto à obrigatoriedade do Termo de Início. O problema é que, como em geral os fiscais não cumprem o mandamento do art. 28 do RPAF, tantas foram as nulidades de lançamentos que foi preciso modificar o RPAF, para admitir-se que o Termo de Intimação teria os mesmos efeitos do

Termo de Início de Fiscalização. Isso foi feito mediante o Decreto nº 7.887/00, que alterou o inciso II do art. 28 do RPAF, passando a ter a seguinte redação:

“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

.....

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;”

A expressão final do inciso II “sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização” foi acrescentada justamente pelo referido Decreto nº 7.887/00, para evitar que tantos Autos fossem anulados.

Cumpre então analisar o alcance dessa expressão aposta no final do inciso II, porque não creio que o inciso I do art. 28 tenha virado letra morta. Afinal de contas, focando-se bem a regra do inciso II, há que se admitir que *nem sempre* o Termo de Intimação dá início a uma ação fiscal. Por exemplo: quando, para cumprir uma diligência, a fiscalização intima o contribuinte para apresentar determinados elementos a fim de instruir um processo, essa intimação não deixa o contribuinte “sob ação fiscal”, impedindo-o de efetuar pagamentos espontâneos. Em tal caso, o contribuinte é intimado para apresentar os elementos solicitados, porém ele não está sendo fiscalizado. Por conseguinte, o que, inequivocamente, deixa o contribuinte sob ação fiscal e o Termo de Início de Fiscalização.

No presente caso, o fiscal não lavrou Termo de Início de Fiscalização. Se tivesse sido lavrado o Termo de Início, o contribuinte, durante 90 dias, se encontraria sob ação fiscal. Se houvesse necessidade de prorrogar os trabalhos, conforme prevê o § 1º do art. 28 do RPAF, o fiscal faria *comunicação escrita* ao contribuinte, dando-lhe ciência da prorrogação. Esgotado aquele prazo de 90 dias sem que fosse prorrogado, caso não fosse concluída a ação fiscal, o Termo de Início perderia sua eficácia, podendo o contribuinte efetuar pagamentos de débitos em atraso, exercendo o seu direito à denúncia espontânea, por não se encontrar mais, juridicamente, sob ação fiscal.

Porém não foi lavrado Termo de Início de Fiscalização. Em seu lugar, foi lavrado Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos. Com esse termo também se inicia o procedimento fiscal, pondo-se o contribuinte sob ação fiscal e inibindo-se pagamentos espontâneos. Porém, ao contrário do Termo de Início, cuja validade é de 90 dias, no Termo de Intimação é estipulado geralmente o prazo de 48 horas para que o contribuinte apresente determinados livros e documentos. Nesse prazo, não poderia ele efetuar pagamentos a título de denúncia espontânea. No entanto, passadas as 48 horas, ao serem arrecadados os livros e documentos, teria de ser lavrado o Termo de Início de Fiscalização. Caso assim não procedesse a fiscalização, entendo que juridicamente teria sido devolvida ao sujeito passivo a possibilidade de regularizar quaisquer pendências perante o fisco espontaneamente.

Quero com isso dizer que se depois das 48 horas após a intimação para apresentar livros ou documentos o contribuinte tivesse efetuado pagamentos de débitos que viessem a ser autuados, eu consideraria tais pagamentos como sendo espontâneos.

Mas não foi exercido o direito à denúncia espontânea. Tem prevalecido o entendimento de que o Termo de Intimação vale como Termo de Início. Dou por *superada a preliminar* suscitada.

No mérito, relativamente ao item 1º, que acusa erro na determinação da base de cálculo nas vendas para não contribuintes com o benefício do Decreto nº 7.799/00, o autuado alega que existem contribuintes que constam no levantamento fiscal que são efetivamente contribuintes do imposto,

conforme comprovam os documentos anexos (consultas ao Sintegra), nos quais constam os números de suas inscrições cadastrais. Dá exemplo nesse sentido, observando que o adquirente tem inscrição no e no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, com situação cadastral “habilitado”.

De certo modo, o contribuinte tem razão. Neste item 1º, é feita acusação de recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente tributadas, nas vendas para “não contribuintes”. De fato, para se saber se foram feitas vendas a não contribuintes, há neste caso um óbice, porque os compradores têm inscrição estadual. Se o comprador é inscrito no Cadastro de Contribuintes, pode-se acusar o vendedor de ter efetuado vendas a “não contribuintes”?

Se pessoas “não consideradas contribuintes” precisam inscrever-se por alguma razão, essa inscrição deveria ser feita em outro cadastro, e não no cadastro de “contribuintes”, já que não são contribuintes.

E mesmo que pessoas “não contribuintes” possam inscrever-se na condição de “contribuintes especiais”, ainda assim resta o termo “contribuintes”, ou seja, embora sejam considerados “especiais”, mesmo assim são definidos como “contribuintes”.

Na redação original do RICMS/97, era previsto que, em seguida ao número de inscrição, deveriam constar duas letras indicativas do seu segmento cadastral: NO, para normal; EP, para especial; ME, para microempresa; PR, para produtor rural. Era possível portanto identificar a natureza da pessoa inscrita a partir de sua inscrição cadastral.

Porém, depois, o texto regulamentar foi modificado, e o número da inscrição cadastral passou a ser expresso apenas em algarismos, sem aquelas letras.

E aí surge um problema: a pessoa “não contribuinte” passa a ter inscrição como “contribuinte”, em pé de igualdade com as que são de fato e de direito contribuintes do imposto. Sendo assim, ao ser feita uma venda, de que modo o vendedor pode saber se o adquirente, embora tenha inscrição no cadastro de contribuintes, é de fato contribuinte?

O vendedor não tem poder de polícia. Não pode fiscalizar seus clientes. Fará o quê? Deixar de efetuar a venda?

O “caput” do art. 1º do Decreto nº 7.799/00 prevê:

“Art. 1º. Nas saídas internas de mercadorias de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, *destinadas a pessoa jurídica contribuinte do ICMS*, a base de cálculo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das referidas saídas corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento total:”
(grifei)

Note-se que o texto se refere a “saídas internas” de mercadorias destinadas a “pessoa jurídica contribuinte do ICMS”.

Na informação fiscal, o autuante citou como exemplo um dos compradores, uma empresa denominada Wat Comércio e Serviços Ltda. Essa empresa tem CNPJ e inscrição estadual. Como o vendedor pode saber que tal empresa não é contribuinte do ICMS?

Tomando por referência esse exemplo apontado pelo autuante, e tendo em vista que o art. 1º do Decreto 7.799/00 se refere a saídas destinadas a “pessoa jurídica contribuinte do ICMS”, note-se que a citada Wat Comércio e Serviços Ltda. é pessoa jurídica. As saídas (operações) são internas. A citada Wat Comércio e Serviços Ltda. tem inscrição estadual. Não estariam então preenchidos os requisitos para fruição da redução da base de cálculo?

Não obstante essas ponderações, devo concluir dizendo que a jurisprudência deste Conselho tem-se firmado no sentido de que por “contribuinte do ICMS” não se deve entender aquela pessoa que é *inscrita* como contribuinte, mas sim aquela pessoa que, legalmente, seja *definida* como contribuinte.

Portanto, deve-se ler o “caput” do referido art. 1º como se, em lugar da expressão “destinadas a pessoa jurídica contribuinte do ICMS”, estivesse escrito “destinadas a pessoa jurídica legalmente definida como contribuinte do ICMS”.

Sendo assim, tendo em vista que não foi provado que os compradores sejam *legalmente contribuintes* do ICMS, nos termos do art. 5º da Lei nº 7.014/96, a autuação procede.

Mantenho o lançamento.

O autuado impugnou também o item 2º, que cuida das vendas para contribuintes desabilitados no cadastro, frisando a defesa que o Decreto nº 7.799/00 é muito claro ao determinar o benefício nas saídas internas destinadas a contribuintes inscritos no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia. Argumenta que, como a imputação descrita no Auto de Infração se refere a contribuintes “desabilitados”, tal descrição não corresponde ao comando normativo – saídas para contribuintes inscritos –, pois os contribuintes são inscritos, não obstante desabilitados. Sustenta que, não havendo dúvidas de que as saídas foram realizadas com destino a contribuintes inscritos no cadastro estadual, e uma vez que eventual situação transitória de desabilitado não retira a condição de contribuinte inscrito, e o que a norma prevê é que o benefício se aplica nas saídas para contribuintes inscritos. Apega-se à observância do princípio da legalidade, que impõe a necessidade de existência de estrita identidade entre o comando normativo e o fato ocorrido, impossibilitando, para efeito de imputação de infração à legislação tributária, interpretação extensiva acerca do teor da norma a que se reporte.

Conforme foi salientado pelo fiscal autuante, o art. 171 do RICMS enumera os casos de inaptidões das empresas inscritas no cadastro. Deduz-se que, estando *inapto*, o contribuinte, mesmo tendo inscrição, não está em pé de igualdade com os demais contribuintes.

Mantenho o lançamento do item 2º.

Quanto ao item 3º, que cuida da falta de retenção do ICMS nas saídas para contribuintes “desabilitados” ou para microempresas, a defesa se reporta aos comentários feitos em relação ao item 2º acerca da insubsistência da imputação quanto à situação de “desabilitados”, bem como acerca da impossibilidade de utilização do Sintegra como alicerce a imputações fiscais. No tocante às vendas para microempresas, alega que desde 1999 não mais existe a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto a título de substituição tributária no que concerne a remessas para microempresas.

Na informação fiscal, o autuante diz que já se manifestou no tocante ao argumento quanto à situação de desabilitado, e, relativamente às retenções para microempresas, admite que esse aspecto foi citado indevidamente na descrição da infração, pois realmente não cabe essa exigência, porém todos os lançamentos desse item se deram somente para contribuintes desabilitados.

Portanto, não houve casos de vendas para microempresas – todos os valores lançados dizem respeito a vendas para contribuintes cuja inscrição estadual se encontrava na condição de “desabilitado”, e sobre esse aspecto já me manifestei ao apreciar o item 2º.

Mantenho o lançamento do item 3º.

No tocante ao item 4º, que acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias em transferência da Bahia para Minas Gerais abaixo do valor de entrada mais recente, o autuado alega que há uma impropriedade da apuração realizada, ou, no mínimo, a necessidade de adequação dos cálculos de apuração ao efetivo comando normativo, pois a lei é clara ao determinar, para o caso sob exame,

que a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro Estado é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, porém, em face dos cálculos feitos nos levantamentos fiscais, os valores imputados não se referem à entrada mais recentes das mercadorias. Diz que sequer consegue vislumbrar os motivos que conduziram a fiscalização a lançar mão de critérios inexistentes nas normas respectivas para apuração de valores que não condizem com os critérios legalmente estipulados. Transcreve a observação feita pelo autuante na descrição do fato: “Adotamos como procedimento para determinação da base de cálculo de transferência da Bahia para Minas Gerais, e para equiparar a carga tributária de saída (12%), a exclusão do valor de ICMS na entrada mais recente (7%) e a inclusão do ICMS das operações interestaduais de 12%. Ou seja, como o contribuinte na entrada sempre recebe as mercadorias de Minas Gerais, excluímos do valor de produto 7% e como as transferências também são sempre para Minas Gerais, incluímos 12% no valor do produto.” O autuado aduz que não encontra na legislação pertinente qualquer norma que possa validar o procedimento adotado pela fiscalização na apuração realizada, conforme foi descrita no Auto de Infração. Reporta-se ao já aludido princípio da estrita legalidade, dizendo que se mostra impossível a permanência de apuração fiscal que utilize como parâmetro o valor inerente à própria entrada mais recente para imprimir cálculos sem qualquer previsão normativa, para chegar-se, ao final, em valor superior à efetiva entrada mais recente das mercadorias.

Na informação fiscal, o autuante considera que o contribuinte não entendeu o “mecanismo de cálculo” que foi adotado. Explica que tal mecanismo de cálculo foi empregado a fim de igualar a carga tributária para comparação dos valores de entrada e saída. Apresenta um exemplo para demonstrar a fórmula dos cálculos para apuração do preço mais recente das entradas.

A acusação enunciada neste item 4º diz respeito a erro na determinação da base de cálculo do ICMS nas transferências da Bahia para Minas Gerais: transferências de estabelecimento situado na Bahia para outro estabelecimento da mesma empresa em Minas Gerais.

Receio que o que houve neste caso foi um verdadeiro *arbitramento*. Base de cálculo é matéria de reserva legal. *Só a lei* pode fixar base de cálculo. E, de acordo com o princípio da *tipicidade*, a base de cálculo há de ser aquela que a lei estabelecer, não se admitindo interpretação extensiva ou restritiva.

Na descrição da base tributável, o legislador emprega termos como “valor”, “preço”, “custo”.

Quando o legislador fala em *valor*, leva-se em conta a quantidade monetária a ser recebida ou paga por determinada mercadoria ou serviço, em função de sua capacidade de ser negociada no mercado. Nessa acepção, “valor” é sinônimo de “preço”. Estão sujeitos à avaliação em termos de *valor* ou *preço* todos os bens materiais aos quais se possa atribuir a natureza de bem econômico passível de venda ou troca por outros bens. O valor ou preço é uma medida variável de acordo com as leis de mercado, ficando por isso sujeito a majoração em caso de escassez ou de minoração em caso de abundância, bem como de outros fatores como a moda, a propaganda, etc.

Já o conceito de *custo* leva em conta os fatores empregados na *produção* de um bem, podendo abranger inclusive elementos subjetivos, como o esforço ou trabalho empreendidos com o fito de se obter algo.

Isso não é filosofia. Esses são os *termos empregados pelo legislador* e adotados nas *praxes* do comércio e da indústria e na linguagem contábil.

No comércio, as mercadorias são vendidas em função de seu *valor* ou *preço de mercado*.

Também nas prestações de serviços o que o prestador cobra do usuário é o *preço* do serviço

Nas indústrias, os *preços* são fixados em função do *custo*, que é apurado a partir de cálculos monetários a partir do capital, insumos, tempo gasto na produção e margem de lucro.

Esses foram os *critérios adotados pelo legislador* ao redigir a Lei Complementar nº 87/96 e pelo legislador estadual ao redigir a Lei nº 7.014/76. É só ler os arts. 17 a 23 da Lei nº 7.014/76, que reproduzem os exatos termos da Lei Complementar nº 87/96.

O autuado reclamou que não encontra na legislação qualquer norma que possa validar o critério adotado pelo autuante neste caso, e apela para a observância do *princípio da legalidade*.

De fato, não existe qualquer lei que preveja ou sequer insinue que a base de cálculo nas transferências seja calculada na forma como procedeu a fiscalização neste caso.

O deslinde da questão requer a leitura do § 8º do art. 17 da Lei 7.014/96:

“§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a *base de cálculo* do imposto é:

- I - o *valor* correspondente à *entrada mais recente* da mercadoria;
- II - o *custo* da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
- III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu *preço* corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.”

Analisando cada um dos três incisos desse parágrafo, considerando-se que o inciso II se refere a “mercadoria produzida” (indústria) e que o inciso III se refere a mercadorias “não industrializadas” (produtos extrativos e agropecuários), conclui-se, por exclusão, que o inciso I diz respeito a mercadorias “industrializadas” transferidas por estabelecimento comercial.

Postas nesses termos as ideias, interpreta-se assim o referido § 8º:

- a) o inciso I cuida da base de cálculo quando as mercadorias transferidas são *industrializadas* e a industrialização foi feita *por terceiros* – a base de cálculo é o *valor* correspondente à *entrada mais recente*;
- b) o inciso II cuida da base de cálculo quando as mercadorias transferidas são *industrializadas pelo próprio estabelecimento remetente* – a base de cálculo é o *custo* da mercadoria produzida;
- c) o inciso III cuida da base de cálculo quando se trata de transferências de mercadorias *não industrializadas* (produtos extrativos e agropecuários) – a base de cálculo é o seu *preço* corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Na situação em exame, em face da descrição feita no Auto de Infração, o que interessa aqui é a regra do inciso I, partindo-se então do pressuposto de que o remetente é estabelecimento comercial e as mercadorias são industrializadas por terceiros, que foram transferidas para outro estabelecimento do mesmo titular em outro Estado. Tendo em vista que, nos termos do § 8º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a *base de cálculo* do imposto é o *valor* correspondente à *entrada mais recente* da mercadoria, resta apenas indagar o que se entende por “valor” da entrada mais recente.

Note-se que a lei não falou em “custo”. A lei fala em custo é no inciso II. No inciso I a lei fala é em *valor*, ou seja, *preço*.

Ao indagar-se o que venha a ser o *valor da entrada mais recente*, a resposta é tão óbvia que é até ocioso dizer que “o valor da entrada mais recente” é simplesmente o “valor da entrada mais recente” – é o *valor pago* na aquisição mais recente da qual decorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento. No “valor pago” está incluído o ICMS, pois o ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Também integram o “valor da entrada mais recente” as despesas com seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo vendedor ao comprador das mercadorias. Em certos

casos, no “valor da entrada mais recente” se inclui até mesmo o frete, quando a aquisição é feita a preço CIF.

Em toda a história do antigo ICM, e em toda a história do atual ICMS, não se tem notícia de uma autuação nos termos deste inciso 4º. Este é o primeiro e único caso. Será que em todo esse tempo todos os fiscais estivessem errados em não se aperceber dessa novidade?

Na informação fiscal o autuante refere-se ao critério adotado chamando-o de “mecanismo de cálculo”. O autuante, generosamente, considera que o contribuinte não entendeu o mecanismo de cálculo adotado. A questão está aí. Se uma empresa como a Martins, uma das maiores distribuidoras do país, dispondo de todo o seu aparato administrativo, contábil e jurídico, não compreendeu esse “mecanismo de cálculo”, resta saber como é que uma empresa comum vai compreender e cumprir o que não está na lei. Imagine-se um empresa localizada em Rio Real, Itapicuru, Paripiranga, Rodelas, Chorrochó, Macururé, Uauá, Abaré, Ibó, Curaçá, Itamotinga, Remanso, Casa Nova, Sento Sé, Baluarte, Coaceral e outras pequenas localidades por essa imensa Bahia, que tenha um estabelecimento em outro Estado e pretenda transferir mercadorias. É melhor desistir do comércio, mudar de ramo.

O “mecanismo” engendrado não é simples. No presente caso, o autuado é uma empresa de porte considerável, e certamente não terá dificuldade para se programar e passar a atender ao novo “mecanismo de cálculo”. Porém, se vier a prevalecer a partir de agora esse “mecanismo de cálculo”, resta saber como é que as empresas que não disponham de cientistas da matemática financeira farão para atender ao fisco. Um cidadão comum, com instrução média, jamais conseguirá emitir uma Nota Fiscal, tendo antes de fazer tantos cálculos. Se a transferência envolver muitas mercadorias, haja tempo para fazer tantas contas. E tudo isto sem saber se o fisco do Estado de destino vai aceitar o crédito do imposto calculado em desatenção à lei complementar.

Voltando ao chamado “mecanismo de cálculo”, vejo que o autuante foi bastante didático ao explicar como procedeu para igualar a carga tributária para comparação dos valores de entrada e saída. O autuante, sabendo que está trazendo uma novidade nunca cogitada, deu inclusive um exemplo dos cálculos.

Mas todo esse “mecanismo de cálculo” para apurar, *artificialmente*, o custo da “entrada mais recente” é desnecessário, porque o legislador no inciso I não se refere a “custo” da entrada mais recente. O legislador refere-se a “custo” é no inciso II, ao prever que, em se tratando de transferência de indústria, a base de cálculo é o “custo da mercadoria produzida”. Porém, no caso de transferência de estabelecimento comercial, o legislador não cuida de “custo da mercadoria”, e sim de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” – e o valor da entrada mais recente é pura e simplesmente *o valor da entrada mais recente*. Valor é preço.

Diante do questionamento da defesa de que não encontrou nenhuma norma que possa validar o procedimento adotado, o autuante, na informação, não indicou o dispositivo legal ou regulamentar em que se baseou para fazer o citado “mecanismo de cálculo”, e não citou uma decisão sequer que cuidasse do *caso específico destes autos*.

O lançamento do item 4º é insubsistente por falta de previsão legal.

Não foram impugnados os lançamentos dos itens 5º e 6º.

O autuado requer que as intimações sejam enviadas para os procuradores no endereço indicado à fl. 92. Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressaltando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269197.0009/12-0**, lavrado contra **MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 4.067,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e “e”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR