

**A. I. N°** - 232941.1023/15-0  
**AUTUADO** - PRORIBEIRO ADMINISTRAÇÃO E ORGANIZAÇÃO DE COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - KLEITON GUSMÃO SCOFIELD  
**ORIGEM** - INFAC TEIXEIRA DE FEITAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 31/05/2016

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

#### ACÓRDÃO JJF N° 0083-01/16

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIOR. BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO POR CONVÊNIO. 2. OPERAÇÃO ENQUADRADA NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ORIUNDA DE CONTRIBUINTE NÃO INSCRITO NA SEFAZ/BA. RECOLHIMENTO A MENOR. Ausência de elementos que identifiquem com segurança as infrações, uma vez que o procedimento fiscalizatório realizado não observou os pressupostos de validade do lançamento tributário, em face das falhas retro apreciadas. Itens nulos. 3. AUDITORIA DE ESTOQUE. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE DE MERCADORIA. OMISSÃO DE SAÍDAS. Em se tratando de Auditoria de estoques por espécie de mercadorias, manejada em obediência à legislação do ICMS do Estado da Bahia e orientações contidas na Portaria nº 445/98, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do próprio contribuinte - EFD. O autuado objetivou a sua impugnação com elementos de provas que elidiram parcialmente os números apurados Auto de Infração. Os elementos constantes dos autos indicam que a exigência do imposto foi caracterizada pela utilização de pressupostos equivocados. A mercadoria submetida à exigência do imposto não corresponde àquela efetivamente apreendida. Não há elementos nos autos que determinem, com segurança, o cometimento imputado ao sujeito passivo, conforme indicação do art. 18 do RPAF BA (Decreto nº 7.629/99). Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 25/08/2015, exige ICMS no valor histórico de R\$1.450.150,59 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Consta que deixou de fazer a antecipação conforme orientação do Decreto nº 14.213/2012. Valor R\$664.398,02. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - O Contribuinte utilizou indevidamente créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo nos termos da LC nº 24/75. Valor R\$783.408,66. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias

tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Omissão de venda de mercadorias tributadas conforme levantamento quantitativo. Valor R\$2.343,91. Multa de 100%.

Na defesa apresentada (fls. 30/61), o autuado, inicialmente, descreve as imputações, o enquadramento; suscita preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, pela ausência de notas fiscais e planilhas de cálculos;

Na primeira infração, observa que a apuração do ICMS pela sistemática de antecipação parcial está diretamente ligada as anotações constantes das notas fiscais e, sem a juntada das mesmas nos autos, resta evidenciado o cerceamento da sua defesa; o autuado afirma que o mesmo raciocínio se aplica com relação a infração 2, uma vez que a mesma se refere a utilização indevida de créditos fiscais relativos a entrada de mercadorias, supostamente contempladas com benefício fiscal do ICMS, situação em que a legislação do Estado da Bahia determina o estorno do crédito fiscal.

Indaga o autuado, como se justifica o estorno do crédito fiscal sem a comprovação nos autos das notas fiscais?

Pontua que as cópias das notas fiscais se tornam ainda mais relevante para se comprovar qual o valor do ICMS que foi destacado nas operações interestaduais constante no documento fiscal de aquisição, conforme inserido no inciso III, do art. 23 acima citado.

Destaca que o Decreto nº 14.213/2012 não autoriza o estorno de crédito referente as mercadorias com substituição tributária, o que tornaria imprescindível a instrução do Auto de Infração com as cópias das notas fiscais para comprovar sua alegação e o estorno fiscal efetuado. Frisa que a mera citação do número dos documentos não afasta a necessidade do Fisco instruir corretamente o processo administrativo fiscal, valendo a máxima de que “*o que não existe nos autos não existe no mundo jurídico*”.

No tocante a infração 2, diz que sequer foi enviado ao autuado cópia de qualquer demonstrativo referente a apuração do estorno do crédito fiscal do ICMS. Transcreve o artigo 41 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7629/99.

Salienta que a ausência das notas fiscais nos autos e a planilha de cálculo referente ao estorno do crédito fiscal restou afrontado o amplo direito de defesa do autuado, viciando o lançamento fiscal (art. 5º, IV, da CF/1988, que assegura aos indivíduos o direito ao contraditório e a ampla defesa). Cita a doutrina de M. A. Miranda Guimarães (*Ação Fiscal – Limites à fiscalização tributária. Impugnação ao lançamento*, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 1994, p. 66).

Ressalta que o direito de defesa e contraditório são manifestações do devido processo legal (*due process of law*). Cita tema proferido por Paulo Celso Bergstrom Boniha (*Apud Natanael Martins, A Questão Do Ônus Da Prova E Do Contraditório No Contencioso Administrativo Federal in Processo Administrativo Fiscal*, Valdir Oliveira Rocha coord., São Paulo: Dialética, 1995, p. 110/111).

Registra que nas ausências das notas fiscais que embasaram as infrações 1 e 2, e a planilha de cálculo referente ao estorno do crédito fiscal, deve ser declarado insubstancial o lançamento fiscal quanto a tais infrações por cerceamento ao direito de defesa do autuado.

Reitera que a ausência de citação dos dispositivos legais que embasou as alíquotas aplicadas implicam nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio da legalidade.

Reclama da aplicação, nas infrações 1 e 2, da alíquota de 10% e quanto a infração 3 foi aplicada a de 17%, entretanto, sem apontar nenhum dispositivo legal que desse amparo a aplicação dessas alíquotas, o impossibilitando de questionar a cobrança de tais alíquotas lançadas no Auto de Infração, por ofensa ao artigo 97 do CTN,

Acusa a ausência de provas da utilização de benefício fiscal, no qual a empresa fora excluída do

benefício fiscal capixaba e que a ausência das notas fiscais nos autos não permite a correta análise da legalidade do procedimento fiscal relativamente as infrações 1 e 2, cujas infrações estão diretamente atreladas às informações constantes nos mencionados documentos fiscais.

Afirma que estas infrações citadas estão diretamente atreladas a suposta utilização de benefício fiscal por parte do autuado. Salienta que na primeira, se observa pelas planilhas de cálculo que seguiram com o Auto de Infração, no qual a fiscalização deduziu do ICMS apurado na antecipação parcial o percentual equivalente a 1%, e aplicou este mesmo percentual relativamente ao reconhecimento do crédito fiscal do imposto devido ao autuado.

Na segunda infração, o lançamento fiscal recai sobre a utilização de créditos fiscais, cujas entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS NÃO AUTORIZADO por Convênio ou Protocolo, violação aos artigos 1º e 8º da Lei Complementar nº 24/75 e §§ 1º e 2º do artigos 1º e 2º do Decreto nº 14.213/12.

Diz que é ônus da autoridade administrativa, na constituição da peça de lançamento fiscal, juntar os documentos necessários para provar suas alegações. Entretanto, o fiscal não juntou aos autos qualquer prova de que o autuado tenha efetivamente utilizado do benefício fiscal concedido pelo Estado do Espírito, pois o mesmo é facultativo e não obrigatório. Aduz que juntou com a presente defesa, cópia do Diário Oficial do Espírito Santo (DOC 03) comprovando a sua exclusão do benefício fiscal capixaba, evidenciando a ilegalidade das infrações 1 e 2.

Reclama que houve ainda glosa sobre mercadorias com substituição tributária excluídas do benefício fiscal capixaba; diz que a nulidade pode ser provada com a singela análise do Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo utilizada pelo fiscal na apuração do ICMS por antecipação parcial, onde se observa que a autuação referente a glosa de crédito fiscal alcançou mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, as quais não são abrangidas pelo benefício fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo, tanto que o próprio Anexo Único do Decreto nº 14.213/12, ao determinar a glosa do crédito fiscal referente as mercadorias remetidas de estabelecimento atacadista, excetua tais mercadorias.

Registra que o demonstrativo de apuração do débito apontado pelo fiscal contém milhares de dígitos sobre as mercadorias objeto da autuação, tornou-se dificultosa uma análise mais apurada referente a possíveis erros na apuração do estorno. Entretanto, a título ilustrativo, declara que várias mercadorias objeto do lançamento fiscal estão abrangidas pela substituição tributária, tais como: *"i) azeite (linhas 92, 183, 274, 395, 1220, 1946, 2089, 12531, 12873, 12902, 12948, do mês de janeiro de 2014, dentre outras); ii) óleo composto Olivia (linhas 317, 463 e 1216 do mês de janeiro de 2014, dentre outras); iii) óleo de girassol (linhas 337, 622 do mês de janeiro de 2014, dentre outras); iv) óleo de canola (linhas 338, 2239, do mês de janeiro de 2014, dentre outras); v) óleo de milho (linha 568 do mês de janeiro de 2014, dentre outras), cobertura de sorvete, etc."*.

Destaca que a citação de tais notas fiscais é meramente exemplificativo, viciando por completo o lançamento fiscal do item 3, devendo novo lançamento ser refeito com a exclusão das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária no Estado do Espírito Santo.

Alega ainda que a base de cálculo adotada pelo fiscal é diversa daquela adotada na apuração do ICMS por antecipação parcial, não obstante tratar-se das mesmas operações de transferência de mercadorias e nos mesmos períodos de apuração. Diz que foi excluído o crédito fiscal de 12% destacado nas notas fiscais de transferência da matriz para a filial; acusa o fiscal de adotar bases de cálculo diversas na apuração de cada infração.

Declara que deveria o fiscal ter demonstrado como foi apurada a base de cálculo relativamente a infração 2, tendo em vista que tanto a infração 1 quanto a 2, o valor da operação mensal é o mesmo, ou seja, o valor das operações mensais de entrada constantes nas notas fiscais.

Argui que como não foi apresentada a planilha de cálculo referente a apuração do estorno do crédito fiscal, mas somente com relação a apuração do ICMS por antecipação parcial, além da ausência de citação de dispositivo legal e a planilha de cálculo referente a apuração da base de

cálculo do estorno dos créditos fiscais, reitera a declaração do cerceamento do seu amplo direito de defesa do autuado.

Acusa também a ausência da indicação dos dispositivos legais na infração 3, exceto apenas o artigo 23-B da Lei 7.014/96, sem qualquer o que prejudicou o seu direito de defesa.

Relata que o mencionado artigo aponta duas sistemáticas de apuração da base de cálculo, quais sejam, a utilização do preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, e inexistindo documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias no período fiscalizado, o custo médio das entradas no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado (MVA) constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei, e no caso de inexistência de documento fiscal de aquisição das mercadorias no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da MVA constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei.

Afirma que se não houver inventário final do período considerado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do referido período, acrescido da MVA constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei. Quando não forem conhecidos os valores mencionados nos itens anteriores, o preço médio praticado em outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.

Chama atenção que a sistemática de apuração é complexa e variada, conforme previsto nos incisos I e II do artigo 23-B da Lei nº 7.014/96, e sem a citação expressa no Auto de Infração de qual teria sido o dispositivo legal que fundamentou a fórmula utilizada pelo Fiscal Autuante na adoção da base de cálculo do ICMS, torna-se impossível o autuado exercer seu amplo direito de defesa, sendo nula a infração 3 ora impugnada, devendo, portanto, ser julgada insubsistente a mencionada infração.

Destaca que a apuração da base de cálculo do ICMS é matéria de competência legal (art. 97 do CTN), não podendo ser substituída por atos administrativos, exceto quando utilizados em benefício do contribuinte, conforme é o caso da aplicação da multa para os casos descritos no Auto de Infração (inciso II, do art. 4º), cuja multa prevista é de 70%, enquanto que o fiscal autuante aplicou multa de 100% sobre o imposto não recolhido, tomando como base a Lei nº 7014/96. Entretanto, pontua que *“a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”* (art. 112, do CTN).

Pede, caso mantida a infração 3, o que não acredita, face o vício insanável ligado a omissão de dispositivos legais que permitam a exata compreensão da base de cálculo adotada pelo Fiscal Autuante, deve ser reduzida a multa para o percentual e 70%.

No mérito, alega que não há incidência de ICMS na transferência de mercadorias da matriz situada no Espírito Santo para filial na Bahia, conforme o artigo 155, II, da CF.

Discorre sobre a expressão *“circulação de mercadorias”* para o Direito Tributário, e a incidência do ICMS, não significa o mero movimento de mercadorias de um lugar para o outro, extrapolando o sentido meramente físico para os aspectos jurídicos. Apresenta em seu favor, a doutrina de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, citados por José Eduardo Soares de Melo (José Eduardo Soares de Melo. ICMS Teoria e Prática, 4ª ed. São Paulo, Revista Dialética).

Discorre ainda sobre o nascimento da obrigação tributária e que mera circulação física sem mudança de titularidade não é prevista como regra-matriz de incidência do ICMS. E assim, a simples remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, como ocorreu na hipótese em questão, caracterizou mero transporte e intributável pelo ICMS. Cita a jurisprudência dos Tribunais, a Lei Complementar nº 87/96, a Súmula nº 166;

Sustenta que se não incide ICMS nas transferências de mercadorias da matriz para a filial, não há

que se falar em cobrança antecipada parcial do imposto, pois não se pode antecipar aquilo que não é devido, razão pela qual deve ser julgado insubstancial o lançamento fiscal referente a infração 1.

Alega inconstitucionalidades da cobrança do ICMS por antecipação parcial, pois a exigência fiscal está em confronto com decisão do STF proferida na ADI Nº 3426-0/BA referente ao lançamento da infração 1. Assinala que o artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, foi objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pela Confederação Nacional do Comércio.

Questiona os fundamentos que levaram ao julgamento constitucional da antecipação parcial. Reitera que na mesma linha foram as justificativas dadas pela Assembléia Legislativa da Bahia, ou seja, a antecipação parcial instituída pelo artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 diz respeito ao valor devido ao Estado da Bahia relativo à diferença de alíquota nas operações interestaduais, conforme previsto expressamente no artigo 155, incisos VII e VIII da Constituição Federal.

Assim, diz que resta evidenciado que a constitucionalidade do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia foi reconhecida, mas para os casos de transferência de bens e serviços a consumidor final localizado no Estado da Bahia, ou seja, aquelas destinadas para uso, consumo e para o ativo fixo, e não para as hipóteses de operações que destinem mercadorias para serem revendidas naquele Estado.

Declara que para as circulações de mercadorias onde não há incidência do diferencial de alíquota, ou seja, quando as mercadorias são destinadas para revenda e não para consumo, permanece a pecha de inconstitucionalidade da exigência do recolhimento antecipado parcial do ICMS. Destaca que não foi citado no Auto de Infração qualquer dispositivo legal que atribua responsabilidade à Autuada para recolhimento do diferencial de alíquota, viciando o Auto de Infração com tal ausência.

Entretanto, pontua que a decisão do STF proferida na ADI 3426-0/BA, não foi observada pelo nobre fiscal Autuante, que lançou Auto de Infração cobrando ICMS por antecipação parcial, não obstante não se tratar de aquisição para uso e consumo próprio, mas para revenda no comércio interno da Bahia, quando então não há incidência do diferencial de alíquota na forma disposta no supracitados dispositivos constitucionais e que embasaram o fundamento da ADI, e se não há incidência do diferencial de alíquota, não se pode falar em cobrança antecipada parcial do ICMS, que conforme se extrai dos termos em que decidido pelo STF, somente se aplica para os casos de incidência do diferencial.

Com relação à substituição tributária, alega que uma das condições para a adoção de tal regime, em operações interestaduais, é que seja previsto em acordo específico firmado entre os Estados interessados - transcreve o artigo 9º. Afirma que, na verdade, o Estado baiano encontrou uma forma (ilegal) de burlar o regime de substituição tributária em operações interestaduais, para abranger as mercadorias que não estão incluídas no mencionado regime, passando assim a exigir a antecipação do imposto sobre todas as mercadorias, o que inclusive afronta a exigência contida no § 2º do artigo 6º da LC 87/96, o qual exige que *“a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado”*.

Alega inconstitucionalidade da glosa de crédito de ICMS, pois afirma que o lançamento violou o princípio da não cumulatividade referente à infração 2, no qual o Decreto nº 14.213/12, tendo em vista que essa medida restritiva aos créditos fiscais do autuado, implica na violação do princípio da não-cumulatividade inserido no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, bem como no art. 19, da Lei Complementar nº 87/96.

Ressalta que a CF prevê uma única exceção ao referido princípio, que é a isenção ou a não incidência do tributo (art. 155, § 2º, II). Cita a doutrina, a jurisprudência pacificada no sentido de que a validade do crédito de ICMS em decorrência de operações interestaduais está indissociavelmente vinculada à celebração de convênio junto ao CONFAZ. Entretanto, tal fato, por si só, não autoriza os Estados a glosarem os créditos de ICMS que se enquadrem nesta

hipótese, tendo em vista que se faz necessário que o próprio STF, por meio de ADIN, declare a constitucionalidade de uma lei ou ato normativo, com efeito, *erga omnes*.

Aduz que o Fiscal não apontou qualquer decisão do STF, proferida em ADIN ajuizada pelo Estado da Bahia, declarando a constitucionalidade do benefício fiscal concedido aos contribuintes situados no Estado do Espírito Santo. Assim, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, afirma ser constitucional norma estadual que veda o crédito integral de ICMS sobre mercadorias oriundas de outro Estado da Federação albergada com benefício fiscal. Cita e transcreve a jurisprudência.

Destaca a constitucionalidade do Decreto nº 14.213/12, por ter estabelecido alíquota do ICMS para operações interestaduais, cuja atribuição é privativa do Senado Federal, nos termos do artigo 155, §2º, incisos IV da Constituição Federal de 1988 exercida na Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989 (o decreto baiano limitou o crédito fiscal em 1%), sendo que a alíquota interestadual é de 12%. Portanto, pelas razões supra, se superada questão suscitada no item anterior, *ad argumentandum*, deve ser declarada a insubsistência do lançamento fiscal relativamente a infração 3, face a ilegalidade e constitucionalidade do Decreto n.º 14.213/12, que vedou a utilização integral de crédito do ICMS relativos as entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo.

Registra que reconhecida a constitucionalidade ora arguida, deve ser julgado também insubstancial a infração 1, tendo em vista que o fiscal autuante, utilizou da alíquota de 1% para efeito de dedução na apuração da base de cálculo do ICMS exigido por antecipação parcial, aplicando a mesma sistemática de apuração indicada pelo famigerado Decreto n.º 14.213/12.

Defende que a matriz efetuou o pagamento de ICMS nas aquisições das mercadorias originárias do estado de São Paulo no percentual de 7% mais 1% ao estado do Espírito Santo, sendo que fez posterior remessa à filial/autuada Estado da Bahia, tendo direito ao crédito de 8% efetivamente pago nas operações anteriores.

Afirma que tem direito de se creditar do percentual de 8% sobre as mercadorias que deram entrada em seu estabelecimento comercial, equivalente a alíquota interestadual de 7% suportado por ocasião da compra das mercadorias pela matriz mais 1% (equivalente ao crédito reconhecido pelo Autuante face o disposto no Decreto n.º 14.213/12), totalizando 8% a título de crédito. Destarte, o famigerado Decreto n.º 14.213/12, ao limitar o crédito fiscal no percentual de apenas 1%, acabou por afrontar o princípio da não-cumulatividade, tendo em vista que não levou em consideração o valor do ICMS pago por ocasião das compras efetuadas pela matriz situada no Espírito Santo junto a fornecedores situados no Estado de São Paulo, recolhendo o ICMS de 7% sobre as operações de compra.

Assevera que como houve o recolhimento de 1% no Espírito Santo, ainda que estornado o crédito de 11% dos 12% destacado nas notas fiscais nas remessas feita pela matriz para sua filial, obviamente que ao menos o imposto efetivamente pago nas operações anteriores, equivalente a 8%, deve ser aceito como crédito pelo autuado, sob pena de atingir de morte o direito a não-cumulatividade, o qual se afigura como uma técnica de desoneração das cadeias produtiva ou de consumo, conforme disciplinado no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal.

Salienta que o ICMS é um tributo não-cumulativo, assegurado em cada operação um crédito correspondente aos montantes cobrados nas operações anteriores. Diz que nas operações anteriores, a matriz pagou 7% de ICMS por ocasião das compras efetuadas no Estado de São Paulo, bem como pagou mais 1% ao Estado do Espírito Santo, totalizando o pagamento de 8%, razão pela qual o autuado possui, pelo menos, o direito de creditar-se da alíquota de 8% sobre as mercadorias que foram transferidas pela sua matriz.

Requer que seja reconhecido o direito do autuado em se creditar do percentual de 8% recolhido nas operações anteriores, tornando insubstancial o lançamento fiscal relativamente as infrações 1 e 2, afim de que novos cálculos sejam apresentados, observando o devido processo legal e o

contraditório.

Alega erro de lançamento, pois houve duplo estorno de crédito fiscal com cobrança em duplicidade do ICMS sobre as mesmas operações de entrada de mercadorias e inobservância do direito de crédito nas saídas internas referente ao ICMS exigido por antecipação parcial, sendo nulo o Auto de Infração.

Ressalta, *a priori*, que a base de cálculo adotada pela fiscalização na infração 2 (o valor das operações) - diverge dos valores devidamente escriturados pelo autuado, conforme cópia do livro Registro de Apuração do ICMS anexo (Docs. 05), provavelmente em virtude da inclusão, por parte do Fiscal Autuante, de valores referentes as mercadorias sujeitas a substituição tributária, que não estão acobertadas pelo benefício fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo, conforme demonstrado acima.

Sustenta que os cálculos efetuados devem ser refeitos observando os valores das entradas das mercadorias registradas no mencionado Livro, o qual não sofreu qualquer impugnação por parte do fiscal Autuante.

Ressalta que o fiscal ao cobrar o ICMS parcial por antecipação e estornar e cobrar o ICMS pelas mesmas operações de entradas que serviram de base de cálculo do ICMS por antecipação, afigurando verdadeiro *bis in idem*, além de não observar o crédito referente a antecipação parcial a que faz jus o autuado na apuração mensal do ICMS, tendo em vista que a mesma adota o regime normal de apuração do imposto.

Pontua que na apuração do ICMS por antecipação parcial, de janeiro a dezembro de 2014, o ilustre Fiscal Autuante utilizou o valor da operação e aplicou a alíquota interna no percentual de 10% (conforme consta nas planilhas de cálculo) e na dedução do imposto destacado na nota fiscal, aplicou a alíquota de 1%, em virtude do benefício fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo nas operações interestaduais, desprezando o percentual de 11% de um crédito no valor total de 12%.

Salienta que após as deduções, o Fiscal lançou a infração 1 cobrando o ICMS por antecipação parcial no percentual de 9%, conforme consta nas planilhas de cálculo. Contudo, no mesmo período, ao que parece, pois a planilha de cálculo referente ao estorno não acompanhou o Auto de Infração - o Fiscal também estornou crédito no percentual de 12% destacado nas notas fiscais de transferência de mercadorias, reconhecendo apenas o direito ao crédito no percentual de 1%, e o pior, lançou nova cobrança do ICMS no percentual de 9% (infração 2), quando na verdade, o Decreto nº 14.231/12 apenas determina o estorno do crédito e não a cobrança do imposto estornado.

Declara que em ambas as situações, após apurar a nova base de cálculo, com a exclusão do crédito fiscal destacado nas notas fiscais, sem indicar o dispositivo legal que fundamenta sua ação, o Autuante aplicou a alíquota de 10% em ambas as operações, cobrando o ICMS por antecipação parcial e cobrando o ICMS referente ao crédito estornado.

Esclarece que sobre as mesmas operações de transferência de mercadorias (sobre as quais sequer há incidência de ICMS), o Fiscal penalizou o autuado com a cobrança do ICMS no percentual de 10% duas vezes, ou seja, sobre as mesmas entradas nos mesmos períodos, aplicou uma alíquota de 20%, incidindo em erro de lançamento. Assim, afigura-se ilegal o procedimento adotado pelo Fiscal Autuante, devendo ser declarada a sua nulidade.

Ademais, registra que se a cobrança antecipada parcial do ICMS não retira o direito do autuado se creditar do imposto cobrado por antecipação, conforme inclusive decidido pelo STF no julgamento da ADI acima citada, e assim o é devido ao princípio da não-cumulatividade, não restam dúvidas que tal direito foi surrupiado pelo Fiscal Autuante, além de ter penalizado o autuado em duplicidade pelas mesmas entradas de mercadorias, ao exigir o ICMS por antecipação no percentual de 10% e efetuar o estorno do crédito fiscal, e efetuar nova cobrança do imposto também pela alíquota de 10%.

Explica que de acordo com o disposto no § 6º do art. 26 da Lei n.º 7.014/96: “*O valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes sujeitos ao regime normal de apuração, nos termos do art. 12-A, poderá ser escriturado a crédito, conforme dispuser o regulamento*”. Transcreve ADI 3426-0/BA.

Argui que o RICMS/BA, deixou assentado o direito do contribuinte utilizar o crédito fiscal referente ao imposto antecipado parcialmente para fins de compensação com o tributo devido nas operações subsequentes, conforme previsto no artigo 309, II.

Assim, com base no entendimento adotado pelo Fiscal e com observância no que determina o § 6º, do artigo 26, da Lei nº 7014/96, art. 309, II, do RICMS/BA e especialmente em observância do princípio da não-cumulatividade, mesmo com a exclusão de 11% do crédito destacado na nota fiscal (12-1), afirma ter direito de compensar o valor cobrado do ICMS a título de antecipação parcial equivalente a 9% sobre suas entradas, por ocasião das vendas das mercadorias no mercado interno baiano, e esse direito não foi observado pelo Fiscal Autuante, que acabou ainda por estornar o crédito em virtude do lançamento da infração 2.

Na verdade, disse que o Fiscal estornou duas vezes o crédito fiscal destacado nas notas fiscais de entrada: “*i) na apuração da antecipação parcial do ICMS quando estornou 11% do valor destacado nas notas fiscais, tendo utilizado apenas 1% para efeito da dedução prevista no art. 12-A da Lei n.º 7014/96 (infração 01); e, ii) ao estornar o crédito fiscal nas entradas equivalente a 11% e cobrar o imposto sobre uma nova alíquota de 10%*”.

Para demonstrar o erro cometido pelo fiscal, disse que com o exemplo de valores lançados no livro de Registro de Apuração do ICMS no mês de janeiro de 2014, quando as entradas de mercadorias registradas com o código fiscal 2152 (transferência para fins de comercialização), totalizaram R\$ 766.635,06, lançado pelo Fiscal na infração 1, cobrando a importância de R\$ 68.997,15, equivalente a aplicação da alíquota interna (10%) sobre o valor da operação, menos 1% (crédito reconhecido pelo Estado baiano) na nota fiscal de entrada, ou seja, o ICMS cobrado por antecipação parcial foi apurado sobre uma alíquota de 9%.

Explica que na mesma base de cálculo (não obstante o Auto de Infração ter apontado um valor de R\$ 822.239,00 ou invés do R\$ 766.635,06, e não se sabe como, pois não foi apresentada planilha de cálculo sobre a infração 2), o Fiscal efetuou o estorno do crédito de 9% e cobrou novamente o imposto, desta feita aplicando a alíquota de 10% sobre esta mesma base de cálculo, apurando como imposto devido o valor de R\$ 82.223,90.

Observou que o Fiscal tributou duas vezes a mesma base de cálculo, ou seja, as operações de entrada no mês de janeiro sob o código fiscal 2152 foram tributadas duas vezes, além de não ter sido observado o direito do autuado em compensar o crédito fiscal referente ao ICMS cobrado na antecipação parcial.

Apenas para não deixar dúvidas, observa, ainda, que pelo livro Registro de ICMS que o valor total das entradas de mercadorias no mês de janeiro, que está sendo utilizado para o exemplo ora posto, totaliza R\$ 1.437.991,09, sendo que deste montante R\$ 660.320,25 foram entradas, com substituição tributária, não alcançadas pelo objeto da fiscalização.

Por sua vez, afirma que o fiscal, para o mesmo mês de janeiro, utilizou como base a importância de R\$ 1.588.874,06 (superior ao total das entradas do mês, aí incluídas as mercadorias com substituição tributária), e sobre o referido valor cobrou o ICMS por duas vezes, através das infrações 1 e 2, sendo que esse mesmo procedimento equivocado foi adotado para todos os meses do ano de 2014.

Acrescenta que esta situação decorreu da equivocada interpretação fiscal ao Decreto nº 14.213/12 que apenas determinou o estorno do crédito fiscal das mercadorias que vieram do Espírito Santo com benefício fiscal.

Destarte, frisa que estornar não significa que o Fiscal deve lançar o valor estornado como

imposto a pagar, tendo em vista que o ICMS é apurado pelo sistema de débito e crédito, cujo procedimento não foi observado pelo Fiscal Autuante, que simplesmente estornou o crédito para apuração da antecipação parcial do ICMS (esquecendo do direito do autuado de se creditar dos valores cobrados antecipadamente), e estornou o crédito fiscal cuja entrada deu-se com benefício fiscal concedido no Estado do Espírito Santo, e cobrou os respectivos valores estornados, evidenciando a cobrança em duplicidade sobre as mesmas operações de entrada.

Destaca que o Decreto nº 14.213/12 citado no Auto de Infração, não atribui competência ao Fiscal para lançar em Auto de Infração o crédito fiscal originário de Estado com benefício fiscal na redução da base de cálculo, mas apenas orienta os contribuintes quanto ao procedimento a ser adotado em casos tais, conforme previsto no artigo 1º e 2º - reproduz.

Pontua que na leitura do Auto de Infração, não consta qualquer dispositivo legal que atribua competência ao Fiscal para estornar e tampouco cobrar automaticamente, sem observância do sistema de apuração mensal do ICMS, o valor estornado como imposto supostamente devido.

Chama atenção que na própria descrição dos fatos lançados na infração 2, não se tem dúvidas de tratar-se somente de entrada de mercadorias contempladas com benefício fiscal o que evidencia apenas a aplicação do estorno e não da cobrança de imposto por parte do Fiscal Autuante, sob pena inclusive, de vício de lançamento por ausência de tipificação legal.

Declara que sobre as entradas de mercadorias já foi cobrado o ICMS por antecipação parcial, não tendo mais imposto a ser recolhido pelas entradas, mas somente após as operações posteriores de venda, e feitas as devidas compensações com valor do ICMS cobrado nas entradas por antecipação parcial, também não observado pelo Fiscal Autuante.

Esclarece que se foi feito o lançamento cobrando o ICMS por antecipação parcial no percentual de 9%, com estorno de 11% na apuração do imposto, e se é direito do autuado se creditar deste imposto cobrado antecipadamente, evidentemente, deveria o Autuante ter levado em conta o crédito fiscal devido ao autuado para efeito de compensação com suas vendas internas e não simplesmente estornar e cobrar novamente como se o autuado fosse devedora do Fisco deste crédito estornado automaticamente.

Afirma que deve ser julgado insubstancial o lançamento fiscal referente a infração 2 no tocante a cobrança do ICMS referente ao crédito fiscal estornado, permanecendo, se superadas as questões supra arguidas, *ad argumentandum*, apenas o estorno do crédito, excluindo a cobrança do imposto lançado.

E quanto a infração 1, insiste pela insubstância o Auto de Infração tendo em vista que não foi observado pelo Fiscal Autuante, o crédito devido o autuado referente ao ICMS cobrado por antecipação no percentual de 9%, devendo fazer o encontro de contas para se apurar o saldo final do ICMS. Entretanto, se mantido, requer seja reconhecido o direito de crédito do autuado referente ao ICMS cobrado por antecipação parcial, equivalente a 9% das entradas nos respectivos períodos da autuação.

Pede, ao final, sejam acolhidas as preliminares suscitadas, julgando insubstancial o Auto de Infração em virtude dos vícios apontados nos respectivos itens. Ultrapassadas as preliminares, no mérito requer que seja julgado insubstancial a infração 1, tendo em vista que: *"i) sobre as transferências entre matriz e filial não incide o ICMS, conforme item 3.1; ii) foi lavrada em desconformidade com o entendimento dado pelo STF no julgamento da ADI 3426-0/BA, conforme item 3.2; b) seja julgado insubstancial as infrações 1 e 2, face a inconstitucionalidade da glosa de crédito fiscal, por afronta ao princípio da não-cumulatividade, conforme item 3.3"*.

Acrescenta que caso, também, ultrapassados os pedidos, requer que seja reconhecido o direito do autuado no crédito de 8%, conforme suscitado (diligência), refazendo as infrações 1 e 2, e, que seja declarado o erro do lançamento com relação a infração 2, em virtude da duplicidade de lançamento com a infração 1.

Na informação (fls. 128v/129v), o preposto fiscal descreve as infrações, as teses da defesa e alega que toda a auditoria e análise pertinente à mesma é feita com observação nos arquivos magnéticos enviados pelo contribuinte à secretaria da fazenda - EFD (art. 247 do RICMS BA):

Sobre a ausência de descrição dos dispositivos legais, esclarece que o enquadramento está no próprio Auto de Infração. A previsão da alíquota de 10% está apontada no Decreto nº 7799/2000, no art. 1º, que beneficia o próprio contribuinte. Quanto ao lançamento com a alíquota de 17%, explica que se refere às operações que não estão submetidas ao benefício atacadista (Decreto nº 7.799/2000); reitera que as informações foram capturadas do próprio contribuinte em seus arquivos magnéticos registrando todas as transações de compra, venda, transferência e outros de mercadorias.

Em relação à infração 2 (mercadorias com substituição tributária, excluídas do benefício fiscal capixaba), diz que observou que os produtos relacionando no demonstrativo de débito, não estão citados no regime da ST. Sugere verificação no anexo 1 do Decreto nº 13780/2012.

Explica, no que refere a infração 1, tomou por base todos os valores que deram entrada no Estado da Bahia com o código – 2152 – transferência para comercialização, entrada de mercadoria recebida em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para ser comercializada) e que Buscou estes valores no arquivo magnético fornecido pelo contribuinte e que continha os dados das notas fiscais de entrada.

Já na infração 2, afirma que pegou o valor do crédito do ICMS (apresentado no livro Registro de Apuração de ICMS) efetivamente utilizado no saldo do imposto a pagar; fez o cálculo do valor do ICMS 1% (ICMS devido) e calculei a diferença do ICMS que foi utilizado indevidamente (10% - fls. 18 a 23) lancei os valores no PAF. Em síntese, considerou o valor do ICMS efetivamente utilizado menos o devido, exigindo-se a diferença a ser paga.

Explica que o cálculo da Antecipação Parcial (infração 1) foi feito pelos valores das entradas das mercadorias (COD 2152) registradas no arquivo magnético enviado à SEFAZ pelo contribuinte com o crédito de 10% e depois transformado em 1%.

Já o cálculo da utilização do crédito indevido registrado no livro Registro de Apuração de ICMS que por sua vez foi retirado do livro Registro de Entradas de Mercadorias, com percentual de alíquotas diferentes de 10%. Exatamente por isso, diz, que não olhou a base de cálculo, mas, o valor do crédito indevido para estorná-lo como se vê às fls. 18 a 23. Sustenta que o trabalho não adotou a base de cálculo, mas ao crédito utilizado indevidamente.

Disse que quando lançou o PAF o valor de débito a ser pago, o programa faz o cálculo da base de cálculo e lança no mesmo, o que para a fiscalização não importa, já que nesta infração o que se pretende é o estorno do crédito utilizado indevidamente.

Para que não reste dúvida, exemplifica o procedimento que adotou, por exemplo, no *mês outubro/2014* – Diz que o valor da base de cálculo na planilha da Antecipação parcial (CD anexo ao processo – R\$734.309,97) e a base de cálculo do mês de outubro (cópia do LV do Livro Apuração de ICMS, fl. 22 = R\$734.309,97) são exatamente iguais. insiste que tomou por base o valor do crédito utilizado e lançado no lv de AP. de ICMS".

Quanto a alegação de nulidade do lançamento fiscal relativamente a infração 3 pela ausência de indicação do dispositivo legal que amparou a fixação da base de cálculo, explica que o contribuinte, talvez não tenha percebido, mas os registros que apontam a última saída do produto tipo: Abacaxi predilecta registra um valor de R\$20,76 (Nota Fiscal nº 127649 em 03/10/2014) e o valor apontando no demonstrativo à fls. 25 está em R\$6,92, o que prova assim, que o cálculo da média das saídas foi feito.

Observa, ainda, que todo o procedimento da fiscalização foi comunicado ao contador da empresa, conforme e-mails enviados ao mesmo, lhe dando a situação da fiscalização e esclarecendo dúvidas. Diz que não houve cerceamento do direito de defesa, oferecendo tempo

suficiente para a manifestação do autuado.

Lembra que convidou o contador e proprietário a fim de comparecer à SEFAZ/BA e apresentar as dúvidas que tivessem.

Diz que o Auto de Infração é procedente.

## VOTO

O presente Auto de Infração versa sobre a imputação fiscal descrita e relatada na inicial dos autos, que será objeto da apreciação nas linhas seguintes.

Preliminarmente, o autuado pede a nulidade dos autos salientando a ausência das notas fiscais que comprovam a exigência das infrações 1 e 2, da planilha de cálculo referente ao estorno do crédito fiscal, além da falta de citação dos dispositivos legais que embasaram as alíquotas aplicadas, em afronta ao direito de ampla defesa e do contraditório (art. 5º, IV, da CF/1988).

Os argumentos defensivos de natureza formal serão observados conjuntamente com as discussões de mérito, considerando a proximidade das razões, ressalvando que não houve o cerceamento ao direito de ampla defesa ou menoscabo a direito do autuado, na falta de citação de dispositivos legais que embasaram a alíquota ou a base de cálculo, uma vez que no citado Auto de Infração constam os dispositivos da Lei nº 7.014/96 e o artigo 19 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (aprovado pelo Decreto nº 7.629/99) estabelece que *"a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal"*.

A primeira infração imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, conforme orientação do Decreto nº 14.213/2012, no período de janeiro/dezembro de 2014, no valor total de R\$664.398,02.

A segunda infração acusa o autuado da utilização indevida de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício Fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo nos termos da LC nº 24/75 e conforme orientação do Decreto nº 14.213/2012, no período de janeiro/dezembro de 2014, no valor total de R\$783.408,66.

Nas razões, em relação à infração 1, o autuado questiona a existência de mercadorias da substituição tributária, no levantamento fiscal; alega que seu estabelecimento fora excluída do benefício fiscal capixaba, conforme cópia do Diário Oficial do Espírito Santo (DOC 03); que não incide ICMS nas transferências de mercadorias da matriz para a filial (Súmula nº 166/STJ) e, portanto, não há falar em ICMS antecipação parcial, além da sua inconstitucionalidade, conforme decisão do STF proferida na ADI Nº 3426-0/BA.

Em relação à infração 2, alega que o lançamento com base no Decreto nº 14.213/12 violou o princípio da não cumulatividade, em vista à medida restritiva dos créditos fiscais (o decreto baiano limitou o crédito fiscal em 1%). Queixa-se que o preposto fiscal estornou crédito no percentual de 12% destacado nas notas fiscais de transferência de mercadorias, reconhecendo-o apenas no percentual de 1%, quando na verdade, o Decreto nº 14.231/12 apenas determina o estorno do crédito e não a cobrança do imposto estornado.

Diz que sobre as mesmas operações de transferências incidiu o ICMS por antecipação parcial e o ICMS referente ao crédito estornado, afigurando-se ilegal o procedimento adotado pelo Fiscal.

Examinando os autos do processo administrativo fiscal, constato que a exigência do ICMS antecipação parcial (art. 12-A da Lei nº 7.014/96), na infração 1, relaciona as operações de entradas de mercadorias, no Estado da Bahia com código – 2152 – transferência para comercialização de outro estabelecimento da mesma empresa, no Estado do Espírito Santo.

Já na infração 2, o crédito fiscal do ICMS considerado indevido foi extraído da escrita do contribuinte (livro Registro de Apuração de ICMS), calculado com a aplicação da alíquota de 1% contra o creditamento regular manejado pelo contribuinte, em face das operações habituais do seu negócio.

Constatou que a fiscalização do Estado da Bahia baseou-se no Decreto Estadual nº 14.213/12, com efeitos a partir de 01.12.2012, que dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou protocolo, nos termos da Lei Complementar 24, de 07.01.75.

Disposições no mencionado Decreto nº 14.213/12 alerta que o crédito fiscal do ICMS relativo a tais entradas somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme consta no seu Anexo Único; o disposto se aplica, inclusive, ao cálculo do imposto devido por substituição tributária e antecipação parcial.

À margem das alegações de inconstitucionalidades ou ilegalidade do decreto baiano, até por conta da incompetência do órgão julgador administrativo para a sua declaração (art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99), o dispositivo considerou que a LC nº 24/75, parcialmente recepcionada pelo art. 155, XII, “g”, da CF 88, dispôs que as isenções só podem ser concedidas e revogadas por convênios firmados por todos os Estados - membros e pelo Distrito Federal. O parágrafo único (item IV) do seu artigo 1º determina também a aplicação do *caput* na hipótese de *“quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros- fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dois quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”*.

O art. 8º dessa LC nº 24/75, por sua vez, prescreve:

*“Art. 8º. A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:*

*I - A nulidade do ato e a ineficiência do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;*

*II - A exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.*

Portanto, com base nesse art. 8º, o fisco baiano pode exigir o estorno do crédito e pagamento do ICMS em relação às mercadorias procedentes de Estados-membros que concedem irregularmente incentivos fiscais.

No entanto, o lançamento de ofício não foi realizado de forma que pudesse constituir validamente o respectivo crédito tributário. De início, porque as infrações 1 e 2 não poderiam ser exigidas cumulativamente, sob pena de constituir *“bis in idem”*, figura que não se coaduna com o sistema tributário brasileiro. O Auditor Fiscal acusou a utilização indevida dos créditos, no item 2, sobre os mesmos fatos que geraram as aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, implicando a obrigação de recolher o ICMS antecipação parcial (art. 12-A, Lei nº 7.014/96), na infração 1. Até o período de abrangência dos fatos considerados irregulares foram os mesmos: janeiro a dezembro de 2014.

As notas fiscais das operações de transferências interestaduais para comercialização - CFOP 2152, listadas no demonstrativo fiscal sintético, acostado aos autos, fls. 11/16, além do demonstrativo integral (todas as operações), na mídia CD, fl. 26, objeto da exigência do ICMS antecipação parcial (infração 1), foram escrituradas nos livros fiscais do contribuinte autuado, formando o volume de créditos fiscais que foram considerados indevidos e serviram de base de cálculo para a exigência contida na infração 02, conforme pode ser observado nos documentos anexados aos autos, fls.18/23.

Sequer foi possível considerar de forma válida uma das duas exigências, uma vez que no processo administrativo fiscal predomina o princípio da verdade material, significando que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos, tais como esses fatos o são na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos, porquanto o que está em

debate é a legalidade da tributação e a verdade fática fiscal. Tanto a infração 01, quanto a infração 2 contém elementos que modificaram a base de cálculo das exigências, alterando a materialidade fática, além de constituir evidente cerceamento do direito de defesa.

Na infração 1, o Auditor relacionou no respectivo demonstrativo mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. À guisa de exemplo, bombom bala butter toffees, bombom tridente (NCM 1704.9020), item 11 Anexo 01 RICMS 12; pó para sorvete (preparados para fabricação de sorvetes em máquinas - NCM 2106), item 38 anexo 01 RICMS 12. A legislação do imposto estabelece que a antecipação parcial não se aplique às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação (art. 12-A, §1º, III, da Lei nº 7.104/96).

Constatou ainda que os demonstrativos (mídia CD, fl. 26) que encerram o valor total da exigência estão divergentes aos valores consignados no Auto de Infração. Assim, por exemplo, no mês de janeiro de 2014, o valor no relatório fiscal soma R\$44.787,10, enquanto no PAF foi lançado R\$68.997,16; no mês de fevereiro de 2014, o valor no relatório fiscal soma R\$73.229,37, enquanto no PAF foi lançado R\$54.021,66; no mês de abril de 2014, o valor no relatório fiscal não está totalizado, enquanto no PAF foi lançado R\$50.383,15; em março de 2014, o relatório fiscal soma R\$98.156,05, enquanto no PAF foi lançado R\$51.964,97.

Na infração 2, ao extrair da escrita fiscal do autuado, créditos fiscais registrados indevidamente, em face do Decreto nº 14.213/12, o Auditor excluiu a totalidade dos valores escriturados (12%) pelo ingresso de mercadorias transferidas de estabelecimento do sujeito passivo (CFOP 2152), permitindo a manutenção de percentual constante no §1º do mencionado decreto, *"o crédito fiscal do ICMS relativo a entrada das mercadorias somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme estabelecido no Anexo Único deste Decreto"*. Para as mercadorias remetidas de estabelecimento atacadista, segundo o decreto, o crédito admitido consistia em 1% sobre a base de cálculo.

No aludido demonstrativo, contudo, o Auditor consignou em novo equívoco na apuração do valor da infração, ao calcular com erro o valor do crédito possível de ser mantido, no mês de fevereiro de 2014, alterando o valor exigido. (fl. 18).

Os valores apurados também não refletem a pretensão fiscal, uma vez que o preposto fiscal fez incidir, equivocadamente, o mesmo percentual de 1%, nas operações de *"devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros"* - CFOP 1202, considerando que se classificam nesse código as devoluções de vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, dentro do Estado, que não poderiam sofrer a mesma restrição das entradas interestaduais previstas no aludido decreto.

Na cumulação desses erros, o levantamento fiscal e o lançamento de ofício correspondente não representam com fidedignidade os valores de créditos que deveriam ser inadmitidos, no termos do Decreto nº 14.213/12, no item 2; tampouco os valores consignados na infração 1, relacionado ao ICMS antecipação parcial, não oferecendo qualquer segurança em relação ao imposto devido ou à sua base de cálculo.

Posto que a base de cálculo serve como garantia do contribuinte de que está sendo tributado, nos exatos termos da lei. Exige-se uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, uma vez que a base de cálculo é índice seguro para identificação do aspecto material do fato gerador. Incumbe, pois, à base de cálculo especificar, em termos de valor, o fato gerador do imposto.

Assim, no caso presente, se a exigência tributária foi a *"falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial"*, sua base de cálculo somente poderia ser o valor das mercadorias adquiridas em outros Estados para fins de comercialização e jamais o somatório, incluindo aquisições de mercadorias do regime da substituição tributária; assim também, o valor dos créditos indevidos tratado no Decreto nº 14.213/12, não poderia ser apurado juntamente com as

operações internas, que tenham incidido a alíquota regular de 17%, sob pena de não medir de modo adequado o fato tributário que se pretendeu apurar.

Posto isso, concluo pela ausência de elementos que identifiquem com segurança as infrações 1 e 2, uma vez que o procedimento fiscalizatório realizado não observou os pressupostos de validade do lançamento tributário, em face das falhas retro apreciadas e devem ser anuladas.

Na infração 3, a fiscalização acusa o autuado da falta de recolhimento do ICMS relacionado à omissão nas vendas de mercadorias tributadas, apurada através de levantamento quantitativo de estoque por espécie, no exercício fechado de 2014, no valor que totalizou R\$2.343,91.

Nas razões, a reclamação da defesa é que o preposto do fisco não indicou corretamente em quais dispositivos estribou a exigência, aplicada sobre uma base de cálculo que desconhece, sem provas da apuração do preço médio das saídas praticadas e aplicação de alíquota de 17%, ao invés de 10% (acordo atacadista).

De fato, o Auditor acostou aos autos apenas o demonstrativo sintético de fl. 25, constando a descrição dos itens que teriam gerados à omissão de saída das mercadorias, sem a emissão do correspondente documento fiscal. A fiscalização não demonstrou como apurou os valores omitidos, não acostou outros demonstrativos ao PAF; tampouco entregou ao autuado, provas que sustentem a omissão dos estoques anunciadas, impossibilitando o exercício do direito da ampla, do contraditório e mesmo a apreciação da infração apontada.

Em se tratando de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, elaborado de acordo com a Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do próprio contribuinte, competiria ao Fisco ter colocado à disposição do autuado os demonstrativos que embasaram a exigência, possibilitando ao autuado objetivar sua impugnação com elementos de provas que contrastem os números apurados pela fiscalização.

Na lide tributária, a base de cálculo do imposto deve ser determinada a salvo de qualquer imperfeição e indispensável que seja demonstrado, de forma comprehensiva, o método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao seu entendimento. Além do fundamento na legislação tributária, posto que a base de cálculo é dimensão material do tributo e decorre dos princípios da legalidade e da verdade material que norteiam a norma tributária do País. Está nesse sentido, inclusive, a Súmula nº 1 desse CONSEF.

A fiscalização não demonstrou como apurou os valores omitidos, em obediência às orientações contidas na Portaria nº 445/98, impossibilitando o autuado no exercício do amplo direito de defesa e do contraditório.

Em face de tais pressupostos, concluir também pela imperfeição na acusação fiscal da falta de recolhimento do ICMS com base no levantamento de estoques, pela falta de demonstração de como se chegou à base de cálculo do imposto ou da identificação do método aplicado para a apuração do tributo, que são motivadores de nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA (aprovado pelo Decreto nº 7.629/99). Dessa forma, entendo que é também nula a terceira infração do presente Auto de Infração.

Diante do exposto, todos os itens desse Auto de Infração são nulos porque descrevem base de cálculo com equívocos e desgarrados da realidade fática, além dos demais vícios processuais consignados na exposição do voto, que também atingem e modificam a própria materialidade fática e o devido processo legal.

Inexistindo elementos que determinem com clareza, o cometimento da infração imputado ao sujeito passivo do lançamento fiscal e conforme indicação do art. 18 do RPAF BA (Decreto nº 7.629/99), são nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa, as decisões não fundamentadas e o lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para

determinar, com segurança, a infração. Voto, pois, pela NULIDADE do Auto de Infração, nos itens 1, 2 e 3, ao tempo em que represento para instaurar procedimento fiscal, salvo das incorreções.

Represento à autoridade competente para que seja realizada nova fiscalização, a fim de verificar os reais fatos ocorridos, tratados no presente Auto de infração, objetivando resguardar os interesses do Estado. Informo igualmente ao contribuinte que poderá regularizar qualquer situação, sem penalidade, antes do início da nova ação fiscal.

Diante do exposto o Auto de Infração é NULO.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 232941.1023/15-0, lavrado contra **PRORIBEIRO ADMNISTRAÇÃO E ORGANIZAÇÃO DE COMÉRCIO LTDA**. Representa-se para instaurar novo procedimento fiscal, a salvo das incorreções.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20.12.11.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de maio de 2016.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ VICENTE DA COSTA NETO - JULGADOR