

**A. I. N°** - 281394.3004/16-4  
**AUTUADO** - CASA DO ADUBO S.A.  
**AUTUANTE** - EDUARDO TADEU FELIPE LEMPE  
**ORIGEM** - IFMT SUL  
**INTERNET** - 03.08.2017

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0106-01/17**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Alegação defensiva de que as mercadorias arroladas no levantamento levado a efeito pela Fiscalização não estão sujeitas ao regime de substituição tributária restou parcialmente comprovada. O próprio autuante na Informação Fiscal acatou parte da alegação defensiva e excluiu os valores atinentes a mercadorias que, efetivamente, não estão sob o referido regime de tributação, o que reduziu o valor do débito. Contudo, a análise dos valores remanescentes permitiu constatar a existência de mercadorias que também não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, portanto, que deveriam ser excluídas da exigência fiscal. Desse modo, de ofício, foram excluídos os valores indevidamente exigidos, o que resultou na redução do débito. Infração parcialmente subsistente. **b)** MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO ESTORNADO POR NÃO TER REPERCUTIDO EM FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O autuado realiza operações de circulação de saídas internas com as mercadorias elencadas no Convênio ICMS nº 100/97 amparadas por isenção, assim como realiza operações interestaduais com referidas mercadorias amparadas com redução da base de cálculo, sendo inquestionável o seu direito de utilização do crédito fiscal referente às saídas tributadas - mesmo que com redução da base de cálculo. Na realidade, caso realizasse apenas operações internas amparadas por isenção o autuado não poderia sequer utilizar o crédito fiscal, haja vista a existência de vedação expressa, neste sentido, prevista no RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12, já que a admissibilidade do creditamento está adstrita a realização de operação de saída tributada, salvo expressa regra de manutenção de crédito fiscal. Correto o entendimento do impugnante no sentido de que, por inexistir certeza quanto à modalidade de saída da mercadoria adquirida - se interna com isenção ou interestadual tributada com redução da base de cálculo - se credita na entrada e, sendo a saída isenta ou não tributada, procede ao estorno devido, e que se tratando de saída com redução da base de cálculo, realiza o

estorno proporcional, na forma do art. 312 do RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12. Apesar de assistir razão ao autuante quando diz que existe autorização para manutenção de crédito para os estabelecimentos agropecuários e industriais que adquirem mercadorias do Convênio nº. 100/97, no presente caso não se trata propriamente de manutenção de crédito. A manutenção do crédito fiscal ocorre quando mesmo as operações de saídas subsequentes não sendo tributadas - portanto, a princípio, sendo vedado o crédito fiscal – excepcionalmente o legislador estabelece a manutenção, conforme ocorre com os estabelecimentos agropecuários e industriais que adquirem mercadorias arroladas no Convênio nº. 100/97, cujas saídas ocorram com isenção. Dessa forma este item da autuação é insubsistente. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. O próprio autuante na Informação Fiscal reconheceu, de forma escorreita, a improcedência da autuação, em face de falha no sistema da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia que apontou erro na aplicação da alíquota, quando, na realidade, a alíquota fora aplicada corretamente pelo contribuinte. Infração não caracterizada. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO, NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PROVENIENTES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. O recolhimento a menos do imposto de que cuida este item da autuação diz respeito à restrição imposta pelo Decreto nº 14.213/2012 quanto ao crédito fiscal do ICMS referente às entradas interestaduais de mercadorias referidas em seu Anexo Único, contempladas com benefício de ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar Federal nº 24/1975, limitando a sua utilização no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem da mercadoria. No presente caso, o Estado de origem é o Espírito Santo, sendo que, o item 4.2 do Anexo Único do referido Decreto determina que para as mercadorias remetidas de estabelecimento atacadista localizado no Espírito Santo o percentual de crédito fiscal admitido é de 1%. O impugnante alega que o estabelecimento remetente não aderiu ao benefício previsto no art. 530-L-R-B do RICMS do Estado do Espírito Santo, portanto, descabendo falar-se em ocorrência da infração. Por certo que a alegação defensiva afastaria a exigência fiscal caso efetivamente comprovado o alegado. Ocorre que não consta dos autos e muito menos foi trazido em momento posterior, inclusive na sessão de julgamento, qualquer elemento comprobatório de que o remetente/emitente das notas fiscais efetivamente não usufruiu do benefício, conforme alegado. Poderia, por exemplo, ter

colacionado aos autos os registros fiscais atinentes à apuração do imposto devido ao Estado de origem das mercadorias, nos quais fosse possível comprovar que a apuração foi efetuada com base no imposto efetivamente destacado no documento fiscal. A simples negativa do cometimento da infração não elide a autuação. Infração subsistente. 4. Autuado contesta a afirmativa do autuante no sentido de que, “sendo o contribuinte inscrito, deveria ter emitido as notas fiscais de devolução...”. Sustenta o autuado que não se trata de mercadorias devolvidas, uma vez que nunca chegaram a ser recebidas em seu estabelecimento. Alega o autuado que, nos termos dos artigos 85, inciso III, 107, inciso VI e 450, do RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12, na hipótese de o contribuinte não chegar a receber a mercadoria, possuindo ou não inscrição estadual, deverá simplesmente informar o motivo da recusa na nota fiscal que retorna com mercadoria, cabendo ao estabelecimento de origem a emissão da nota fiscal de entrada, para anular os efeitos da venda. Assiste razão ao autuado. A obrigatoriedade de emissão de nota fiscal de devolução ocorre quando a mercadoria entra no estabelecimento do contribuinte e, por qualquer razão, a mercadoria é devolvida, ou seja, há o desfazimento do negócio, e não pela sua condição de contribuinte inscrito. Por certo que, não tendo o autuado recebido as mercadorias, o procedimento previsto no RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12, aponta no sentido de que o registro da recusa seja feito na própria nota fiscal de retorno da mercadoria. Infração insubstancial. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/09/2016, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$73.979,64, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição, nos meses de janeiro a julho, agosto a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$652,24, acrescido da multa de 60%;
2. Utilização indevida, a título de crédito fiscal do ICMS, de valores originados de operações não compreendidos no campo de tributação do ICMS e que não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos, nos meses de janeiro, março, junho, agosto a outubro e dezembro de 2014, sendo imposta multa de 60% no valor de R\$39.464,00;
3. Recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.230,34, acrescido da multa de 60%;

4. Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$29.880,83, acrescido da multa de 60%;

5. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, março a maio, julho, setembro a dezembro de 2014, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$751,37, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias.

O autuado apresentou defesa (fls. 45 a 65). Preliminarmente, argui a nulidade do Auto de Infração por prejuízo ao exercício do direito de amplo direito de defesa.

Alega que o Auto de Infração restringiu-se a mencionar, de forma esparsa e sem detalhes, o efetivo teor das cinco infrações. Diz que cada infração é mencionada brevemente em descrições que não superam três linhas e cita os dispositivos legais que embasaram a autuação.

Afirma que não há a efetiva subsunção dos fatos às normas apontadas no Auto de Infração, restando a fundamentação incompleta e carente dos requisitos essenciais de um ato administrativo.

Sustenta que, sem a devida fundamentação, não lhe é possível saber, de fato, quais as infrações cometidas a justificar a multa que lhe foi imposta e, por conseguinte, fica prejudicado o exercício do direito de defesa previsto constitucionalmente no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal, cuja redação reproduz.

No sentido de que a ausência de clara indicação de fato constitutivo da infração acarreta a nulidade de ato em razão de violação ao princípio da ampla defesa, registra que é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Reproduz decisão do STJ neste sentido no REsp 965.223/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2008, DJe 21/10/2008, RESP 667.603/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2005, DJ 01/08/2005, p. 334.

Consigna que, especialmente no que concerne à infração 3, não lhe foi apresentada pelo autuante a integralidade da planilha que a instruiu, nem em sua via física, nem mesmo na mídia digital apresentada, sendo impossível verificar a integralidade das mercadorias a que o autuante faz referência.

Salienta que, efetivamente, foram inúmeros os esforços dispendidos para que se buscasse compreender com clareza qual fora a “alíquota diversa da prevista na legislação” e a que “recolhimento a menor” o autuante fez referência, pois, a fundamentação genérica do Auto de Infração não se amolda a realidade fática encontrada nos seus livros, dificultando em muito o exercício do seu direito de defesa.

Conclusivamente, diz que, em razão da ausência de correspondência lógica entre os fatos verificados e a infração cominada, bem como da ausência de fundamentação/apontamento concreto dos erros constantes nos lançamentos realizados, há inegável vício de motivação a invalidar o ato administrativo, por prejuízo ao exercício do direito constitucional à ampla defesa e à segurança jurídica.

No mérito, no que tange à infração 1, observa que as mercadorias arroladas neste item da exigência fiscal são as que apresenta na tabela, no caso: VASSOURA TP GARY PETY 40CM; - LIXA FERR ON.100;530576 MANGUEIRA 5/16X140MM P/P JH 20L; TUBO POLIETILENO 7/16 50MT; AMINOMIX PET 100GR; AMINOMIX PET 500GR ; TUBO POLIETILENO RED.9/18 50MT; TUBO POLIETILENO 7/16 50MT; ARMADILHA ADESIVA 30X20P/RATOS; RODA C/PNEU CAMARA 3.25X3; MANGUEIRA JARDIM CONJUNTO 10M-79172/100; MANGUEIRA JARDIM CONJUNTO 15M-79172/150; MANGUEIRA JARDIM CONJUNTO 20M-79172/200; MANGUEIRA JARDIM CONJUNTO 30M-79172/300; KIT REPARO P/PISCINA MOR – 1488; MANGOTE KANAFLEX KP-100 4; ABRAÇADEIRA NYLON 536X13 7MM TRANSPARENTE; ABRAÇADEIRA NYLON 202X3 7MM NATURAL.

Observa que o enquadramento legal da infração foi apontado como sendo os artigos 9º e 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 290 do RICMS/BA, enquanto a multa teria como base legal o art.

42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. Reproduz os referidos dispositivos.

Salienta que a descrição sucinta da infração indica que os créditos foram indevidamente utilizados, tendo em vista que se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Consigna que o art. 9º da Lei nº 7.014/96 determina que não haverá tributação subsequente das mercadorias elencadas no Anexo I da referida lei quando o ICMS já tiver sido recolhido na modalidade de substituição tributária.

Alega que a autuação incluiu mercadorias que, nos termos do Anexo I da Lei nº 7.014/96, não estão sujeitas ao regime de substituição tributária e por este motivo não poderiam ter sido consideradas no cálculo da infração.

Afirma que, efetivamente, não há previsão de substituição tributária para as mercadorias relacionadas na tabela que apresentou, sendo certo que não constam da relação de produtos descritos no Anexo I do RICMS/BA, ainda que alguns possam ter seus dígitos de NCM relacionados com descrição diversa.

Alega que os referidos produtos não foram adquiridos com Substituição Tributária, ou seja, todos os produtos saíram com débito de ICMS e não foram desoneradas de tributação nas operações internas subsequentes.

Sustenta que, independentemente disso, ainda que se tratasse de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, não há como se falar em subsunção aos artigos 9º e 29, § 4º, II, da Lei 7.014/96, c/c art. 290, do RICMS, com aplicação da multa a que alude o artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96, haja vista que não se aproveitou de crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento para comercialização, com operação de saída subsequente não tributada. Acrescenta que, contrariamente, as saídas foram tributadas, sem aplicação do regime de substituição tributária.

Conclusivamente, diz que, ainda que as mercadorias estivessem relacionadas no Anexo I do RICMS/BA, nos seus códigos NCM devidamente relacionados com as descrições coincidentes, não há como se falar em aproveitamento indevido de crédito fiscal em saída desonerada, pois todas as mercadorias listadas pelo autuante saíram com débito de ICMS.

Quanto à infração 2, observa que o RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/2012, prevê em seu art. 310, II, expressamente a vedação do aproveitamento de créditos relativos a entrada de mercadorias para a comercialização, quando a operação de saída subsequente for isenta, no caso nas vendas internas.

Assinala que pela leitura do Auto de Infração teria infringido o art. 31 da Lei nº 7.014/96 c/c o art. 309 do RICMS/BA, sendo a multa prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. Transcreve os referidos dispositivos.

Esclarece que, na entrada de uma mercadoria com redução de base de cálculo com fulcro no Convênio ICMS nº 100/97, realiza o cálculo proporcional dos créditos. Assim, o valor tributado consta no OP. C/CREDITO DO IMPOSTO, subitem IMPOSTO CRED, ao passo que a parcela que corresponde à redução da base de cálculo consta no campo OPERAÇÕES S/CRÉDITO DO IMPOSTO, subitem ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS.

Salienta que isso fica ainda mais claro quando se analisa o livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS – MODELO P9, anexado, onde constam os débitos e créditos mensais referentes ao imposto, inclusive com o destaque das operações de entrada sem crédito do imposto.

Consigna que na saída de mercadorias discrimina as saídas internas das interestaduais, para fins de estorno dos créditos relativos às mercadorias que foram posteriormente objeto de saída interna. Acrescenta que o controle é feito de forma semelhante ao das entradas, por meio do livro Registro de Saídas – RS – Modelo P2-A, anexado, onde constam os campos OPERAÇÕES C/ DÉBITO DE IMPOSTO e OP. S/DÉBITO DE IMPOSTO.

Acrescenta que, com base nas informações dos documentos acima referidos, é realizado mensalmente o controle dos créditos estornados (Doc. anexo) e emitida a respectiva Nota de Estorno de Crédito (Doc. anexo), em conformidade com as disposições legais e regulamentares.

Ressalta que tanto nas entradas que geram crédito quanto naquelas que são isentas ou não tributadas, destaca pormenorizadamente os créditos gerados e que podem ser apropriados. Afirma que existe um controle exato da apuração de créditos, não havendo violação alguma aos dispositivos mencionados no Auto de Infração, uma vez que a apuração e utilização dos créditos sobre operações amparadas pelo Convênio ICMS nº 100/97 é regulamentada pelo art. 312 do RICMS/12 que, segundo diz, segue rigorosamente.

Frisa que o controle adotado é necessário porque, ao adquirir determinada mercadoria, não há como saber de antemão se a sua saída será interna ou interestadual. Acrescenta que, diante da incerteza quanto à destinação da mercadoria, é possível a apropriação de crédito, nos termos do art. 312 do RICMS/12, cuja redação transcreve. Salienta que para a sua hipótese o art. 312, §5º, II, do RICMS, previu a forma de estorno do imposto creditado. Reproduz o mencionado § 5º, II.

Observa que o procedimento adotado está em conformidade com o disposto no art. 312 do RICMS/12. Acrescenta que inexistindo a certeza da modalidade de saída da mercadoria, procede ao creditamento na entrada e, verificando que a saída será isenta ou não tributada, procede ao estorno devido. Complementa, esclarecendo que se tratando de saída com redução da base de cálculo, é realizado o estorno proporcional.

Sustenta que, desse modo, não havendo a certeza quanto à destinação da mercadoria, é correto apropriar o crédito na entrada e, somente se a saída for interna, isenta, não tributada ou com redução de base, é que se procede ao estorno do crédito. Alega que não fosse assim, desnecessário seria o art. 312 do RICMS/12.

Esclarece que não sendo possível determinar a qual das mercadorias adquiridas se refere o crédito a ser estornado, o estorno é calculado mediante a aplicação da alíquota vigente na data do estorno, exatamente como determina o § 5º, do art. 312, do RICMS/12.

Diz que todo o controle é realizado dentro da previsão normativa, não havendo que se falar em violação ao art. 31 da Lei nº 7.014/96 e o art. 309 do RICMS/BA, sendo indevida a aplicação da multa imposta.

Assevera que, além disso, o autuante adotou uma interpretação equivocada da legislação tributária, ao afirmar que seria vedado ao contribuinte manter os créditos fiscais, e tal equívoco maculou a forma como apurou os créditos que entendeu deveriam ter sido estornados.

Assinala que, segundo o entendimento do autuante, ao final de cada mês deveria ser feito o cálculo da proporção entre saídas internas, em relação às quais deveria haver o estorno dos créditos, e as saídas interestaduais, que permitem a utilização dos créditos.

Reporta-se e detalha a metodologia adotada pela Fiscalização para apurar os créditos que deveriam ter sido estornados, conforme exposto no Anexo ao Auto de Infração.

Alega que o problema do cálculo adotado pelo autuante reside no fato de que apurou o índice de proporcionalidade das vendas do mês e utilizou este índice sobre os créditos gerados no mesmo mês, olvidando que nem sempre as mercadorias das saídas correspondem às mercadorias das entradas de um mesmo mês. Sustenta que referido procedimento seria plausível somente se todas as mercadorias entradas durante o mês fossem também objeto de saída no mesmo mês.

Diz que, no entanto, essa não é a realidade, pois nem todas as mercadorias adquiridas em um determinado mês são vendidas neste mesmo período, assim como, algumas mercadorias vendidas em um mês foram, na verdade, adquiridas em outro.

Reitera que a metodologia adotada pelo autuante é indevida, uma vez que impossibilita a empresa de utilizar e manter os créditos a que tem direito.

Acrescenta que, além disso, o cálculo adotado pelo autuante viola claramente o disposto no art. 312, inciso I, e § 5º, II, do RICMS/12, uma vez que se exige o estorno do crédito somente no momento em que ocorrer a saída isenta ou não tributada, sem aplicação da alíquota da data do estorno.

Alega que se adotando o procedimento utilizado pelo autuante cria-se uma situação esdrúxula. Explica: uma mercadoria cujo crédito foi apropriado na entrada, mas, no final do mês, é estornado com base na sistemática adotada pelo autuante. No mês seguinte a mercadoria é vendida para outro Estado, mas o crédito não poderá ser utilizado porque, no mês de sua aquisição, o crédito foi indevidamente estornado.

Sustenta que, desse modo, o estorno dos créditos deve ser realizado no momento da saída da mercadoria, por meio de controle de cada item do estoque, na forma como realiza, não sendo correto o procedimento de estorno com base em um índice de proporcionalidade que distorce a apropriação dos créditos e viola o direito à sua utilização.

Frisa que a proporcionalidade a que se refere a legislação do ICMS diz respeito à verificação da redução da base de cálculo para fins de estorno do crédito na proporção da redução aplicada, o que já é realizado pela Impugnante. Não se há que se falar em estorno com base no índice de proporcionalidade de saídas internas e interestaduais, eis que não há fundamento legal para tanto. Muito menos quando a aplicação de tal índice gera o estorno de um crédito relativo a uma mercadoria que sequer saiu do estabelecimento.

Em síntese, diz que, o autuante pretende, por via transversa, lhe impedir de utilizar os créditos que lhe são devidos, adotando uma sistemática que, além de não possuir embasamento legal, fere o princípio da não-cumulatividade insculpido no art. 155, §2º, inciso II da Constituição Federal.

Consigna que, conforme a apuração do autuante no Anexo 2 do Auto de Infração realizou vendas utilizando o Convênio 100/97 que totalizaram os valores constantes no quadro que apresenta.

Registra que o montante a ser estornado apontado pelo autuante difere substancialmente do quanto constante no livro fiscal de apuração do ICMS (EFD), que foi tirado de um relatório de estorno de crédito gerado pelo sistema, com a consequente emissão da nota fiscal a que alude o art. 312, § 2º, do RICMS em vigor, sendo relatórios de emissão das notas fiscais de estorno 2014 salvos em PDF, em razão do volume de informações.

Destaca que, de qualquer forma, olvidou-se o autuante que possuía, ao início do exercício de 2014, créditos acumulados de R\$255.131,40, conforme documento anexado, que foram parcialmente utilizados para a quitação dos débitos tributários em referência.

Diz que, mesmo que se pudesse admitir a ocorrência de algum erro material na apuração do resultado devido, concluindo-se por um eventual saldo negativo de estorno, conforme apontado pelo autuante, mas que não admite, ainda restaria saldo credor constante do Livro de Controle de Crédito de ICMS em seu favor, apto a fazer frente ao valor apontado na autuação. Ou seja, caso se admitisse corretos os cálculos apresentados pelo autuante, resta evidente a ausência de prejuízo ao erário, dada a existência de créditos em seu favor em quantia muito superior ao suposto débito apontado pela Fiscalização. Ressalta que não se trata de hipótese de má-fé ou de evasão fiscal, mas sim de mero confronto de contas, que, quando muito, poderia representar mera infração tributária de natureza formal, incapaz de justificar a aplicação de penalidade pecuniária de tamanha gravidade, por afronta ao Princípio da Razoabilidade, norteador primário da atuação da Administração Pública.

Consigna que, dessa forma, em atenção ao art. 104 e seguintes do Decreto 7.629/99 [RPAF], requer a realização de prova pericial fiscal, a fim de demonstrar-se que foi corretamente realizada: (i) a apuração dos créditos de ICMS, (ii) o estorno dos créditos internos e (iii) o cálculo do débito referente à saída das mercadorias, com a devida compensação a que faz jus pelo saldo acumulado em seu livro de controle de crédito.

Conclusivamente, diz que, na hipótese de se apurar a existência de diferença entre o valor do débito do exercício de 2014, apurado - que fora objeto de compensação - e aquele entendido como efetivamente devido, requer a realização de encontro de contas via livro de crédito, descontando-se o valor supostamente remanescente dos créditos acumulados, e cancelando-se, de qualquer forma, a penalidade imposta, por ausência de não recolhimento, má-fé ou de qualquer prejuízo ao erário, de posse de valores que constituem créditos fiscais em seu favor.

Relativamente à infração 3, assevera que o autuante incorreu em equívoco quanto à aplicação das alíquotas, haja vista que os produtos mencionados com cálculo divergente tanto na EFD ICMS, registro C425, quanto no espelho dos cupons fiscais enviados nos arquivos MFD do ECF foram tributados às alíquotas corretas, quais sejam, de 5,6%, 8,8% e de 0%.

Salienta que nos registros C420/C425 da EFD e no arquivo MFD do ECF não são informados os valores do ICMS já calculados, mas, sim, a carga tributária final do produto. Aduz que tal divergência deve ter decorrido de algum problema no sistema utilizado pelo autuante para essa verificação, haja vista que todos os produtos vendidos através de cupom fiscal e com redução de base de cálculo do Convênio ICMS nº 52/91, no caso máquinas, aparelhos e equipamentos, e de produtos com substituição tributária foram calculados com alíquotas erradas no demonstrativo elaborado pelo autuante, o que, segundo diz, não correspondem a realidade, conforme inclusive confirmado pelo autuante no *e-mail* anexa.

Acrescenta que, além disso, em relação aos produtos enquadrados no Convênio ICMS nº 52/91, os quais estão sujeitos à carga tributária final de 8,8%, consta no demonstrativo que foi adotada a alíquota de 8%. Diz que, de outra forma, para os produtos com carga tributária final de 5,6%, consta no demonstrativo a alíquota de 5% e para os produtos com substituição tributária em que a carga tributária final é de 0%, consta no demonstrativo a aplicação de alíquota de 17%. Assevera que se verificado o arquivo MFD do ECF e os registros C420 e C425 da EFD, bem como a própria redução Z emitida pelo ECF que foram enviados durante a fiscalização, não existem alíquotas de 5% ou de 8%, mas somente de 5,6% e 8,8%.

Afirma que, assim sendo, o Auto de Infração está eivado de vícios que o tornam nulo, uma vez que possui erros em informações relativas à alíquota do ICMS que ensejaram o cálculo incorreto do tributo.

Aduz que o lançamento do crédito tributário é ato administrativo vinculado de competência da autoridade administrativa, conforme dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional - cuja redação transcreve -, motivo pelo qual, ao proceder ao lançamento, todos os elementos essenciais para a devida apuração do tributo devem estar presentes e devem estar corretas.

Afirma que qualquer equívoco na apuração do imposto enseja a nulidade do Auto de Infração, pois macula o lançamento realizado. Acrescenta que, no presente caso, o equívoco consiste na utilização de alíquotas incorretas do ICMS, motivo pelo qual deve ser cancelado o lançamento realizado. Diz que, caso assim não se entenda, ao menos deve ser feita a revisão do lançamento, nos termos do art. 149 do CTN.

Conclusivamente, diz que, dessa forma, também não merece ser mantida a infração 3, pois os equívocos incorridos pelo autuante maculam o lançamento, devendo ser reconhecida sua nulidade por violar o disposto no art. 142 do CTN.

No respeitante à infração 4, sustenta que não procede, pois no demonstrativo do cálculo da antecipação tributária o autuante menciona que o crédito admitido estaria fundamentado no Decreto nº 14.213/2012.

Observa que referido decreto veda a utilização de créditos de ICMS relativos às entradas interestaduais de mercadorias referidas em seu Anexo Único, contempladas com benefício de ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar Federal nº 24/1975. Reproduz os artigos 1º e 2º do mencionado Decreto.

Diz que, conforme se verifica no § 1º do art. 1º do Decreto nº 14.213/12, o crédito do ICMS relativo à entrada interestadual das mercadorias será admitido no percentual efetivamente cobrado no estado de origem, conforme estabelecido no seu Anexo Único.

Salienta que, no presente caso, as notas fiscais listadas no demonstrativo de cálculo da antecipação são, em sua grande maioria, notas fiscais de transferências de mercadorias das filiais localizadas no Espírito Santo.

Observa que, de acordo com o item 4.2 do anexo único do Decreto nº 14.213/2012, as mercadorias remetidas de estabelecimento atacadista localizado no Espírito Santo só poderão utilizar, no ano de 2014, o percentual de 1% para cálculo do crédito, tendo como fundamento o art. 530-L-R-B do RICMS/ES.

Ressalta que o art. 530-L-R-B do RICMS/ES (revogado em 13/08/2015) realmente trazia a possibilidade do benefício fiscal para as saídas interestaduais de estabelecimentos atacadistas reduzindo a carga tributária final para 1%, devendo na apuração do ICMS o débito destacado na NF ser estornado até chegar a esse percentual.

Aduz que, desse modo, os estabelecimentos atacadistas poderiam ter um benefício fiscal nas saídas interestaduais onde, mesmo sendo destacado na NF o percentual de 4% ou 12%, conforme a origem do produto, o valor efetivamente cobrado pelo Estado seria de 1%.

Alega, contudo, que o art. 530-L-S §1º, inciso I, do RICMS/ES exigia, para a utilização desse benefício fiscal, que o estabelecimento interessado fosse signatário de termo de adesão às condições estipuladas em contrato de competitividade firmado entre o SEDES (Secretaria de Estado de Desenvolvimento) e a entidade representativa do respectivo segmento de atividade produtiva no Estado do Espírito Santo, no caso dos atacadistas o SINCADES.

Esclarece que, após proceder à análise dos termos de adesão, concluiu que não haveria vantagem em aderir devido as exigências impostas. Afirma que, por não ter aderido ao referido termo de adesão, não usufruiu do benefício previsto no art. 530-L-R-B do RICMS/ES.

Conclusivamente, diz que, em razão de não ter usufruído do benefício fiscal em questão, deve ser cancelada esta infração.

No tocante à infração 5, observa que a autuação diz respeito a 12 notas fiscais sem o devido registro na sua escrita fiscal, emitidas nos meses de janeiro, março, abril, maio, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2014, totalizando o valor de R\$75.894,31.

Afirma que as referidas notas fiscais (doc anexo) foram recusadas, ou foram emitidas indevidamente pelos fornecedores, delas não tendo conhecimento.

Diz que, dessa forma, não há que se falar em incidência do art. 42, inciso XI, da Lei 7014/96, simplesmente porque, para que configure a infração nele descrita, há, necessariamente, que ocorrer a efetiva entrada da mercadoria ou prestação de serviço no seu estabelecimento. Reproduz o citado artigo.

Aduz que, dessa forma, considerando a ausência de entrada das mercadorias descritas nas referidas notas fiscais no seu estabelecimento, seja em razão das recusas lançadas, ou da impropriedade da emissão das Notas Fiscais, que não correspondem a operações mercantis de compra e venda ou prestação de serviços efetivamente tomados, há que ser julgada improcedente a autuação.

Conclui requerendo a instrução probatória do processo por todos os meios em direito admitidos, especialmente pela juntada dos documentos fiscais ou a sua disponibilização em local e hora à disposição, para a realização de inspeção ou para realização da perícia fiscal, a qual também requer com a finalidade de demonstrar o acerto das contas e do cálculo de ICMS realizado, atestando-se a sua quitação por compensação, bem como o devido cumprimento das obrigações acessórias, com o devido atendimento da legislação aplicável e a consequente ausência de

infração. Neste sentido, apresenta quesitos e indica como assistente pericial o contador responsável pelos lançamentos contábeis da empresa, o senhor Samuel Pereira Dias, CRC 014500/O, CPF 088.388.197-77, residente e domiciliado na Rod. Governador José Sette, Km 01, Bairro Alto Lage, Cariacica – ES, CEP 29151-055, consoante exige o art. 145, parágrafo único, do Decreto Estadual nº 7.629/99 [RPAF].

Requer, ainda, a expedição de ofício às empresas emitentes das notas fiscais arroladas na autuação, a fim de que informem se as mercadorias nelas descritas lhe foram efetivamente entregues, fornecendo cópia do conhecimento de transporte, para comprovar a efetiva ocorrência da operação lançada nas notas indevidamente emitidas contra o seu CNPJ/MF, na forma do art. 144, do Decreto Estadual nº 7.629/99[RPAF].

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a improcedência.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 70 a 74). Reporta-se sobre as alegações defensivas.

No que tange à infração 1, consigna que:

- retirou os produtos ARMADILHA ADESIVA 30X20 P/RATOS e RODA C/PNEU CAMARA 3.25X8;
- o produto MANGUEIRA JARDIM CONJUNTO 30M -79172/300 está classificado na posição NCM 39234000 - *Artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plásticos.* Afirma que a NCM correta do produto é NCM 39173900 - *Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos.* Portanto, está na substituição tributária;
- que o produto TUBO POLIETILENO RED. 9/16 50MT está classificado na posição NCM 85469000 - *Isoladores de qualquer matéria, para usos elétricos.* A NCM correta do produto é NCM 39173900 - *Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos.* Portanto, está na substituição tributária;
- que os demais produtos estão definidos no Anexo 1 do RICMS/12.

Quanto à infração 2, diz que não é permitido ao contribuinte que não exerce atividade industrial nem é considerado estabelecimento agropecuário, apenas comercializa produtos do Convênio 100/97, creditar-se, e depois estornar o valor relativo às vendas internas.

Afirma que considerando que o autuado não vende todas as mercadorias adquiridas no mesmo mês, podendo transcorrer dois ou mais meses entre a entrada e a saída, ele efetivamente mantém o crédito dos produtos adquiridos, o que é vedado pelo RICMS/BA.

Salienta que há autorização para manutenção de crédito para os estabelecimentos agropecuários e industriais que adquirem mercadorias do Convênio 100/97. Acrescenta que, como se trata de mercadorias do Convênio 100/97 estas gozam de isenção, exceto se as vendas forem interestaduais que são tributadas com redução de base de cálculo. Reproduz o art. 264 e 310 do RICMS/BA/12. Registra que nos meses de fevereiro e abril o contribuinte estorna valor superior ao crédito das respectivas entradas. Transcreve excerto do voto proferido no Acórdão JJF N° 0027-02/15 para reforçar o seu entendimento.

Relativamente à infração 3, diz que houve um pequeno problema no sistema da Secretaria da Fazenda da Bahia quanto à leitura de alíquotas com casa decimal. Reconhece que a infração é improcedente.

No respeitante à infração 4, diz que: “Levantamento de acordo com o Decreto nº 14.213/2012.”

No tocante à infração 5, afirma que sendo o autuado contribuinte inscrito, deveria ter emitido as notas fiscais de devolução, conforme manda o art. 451 do RICMS/BA/12, Decreto 13.780/12, cuja redação transcreve.

O autuado cientificado da Informação Fiscal se manifestou (fls. 91 a 102). Assinala que o autuante reconheceu a improcedência da infração 3, contudo, manteve as demais infrações, sem refutar adequadamente os fundamentos apresentados na peça defensiva.

No que diz respeito à infração 1, alega que o autuante limitou-se a mencionar que os produtos listados estariam definidos no Anexo I do RICMS/12, destacando os produtos MANGUEIRA ARDIM COJUNTO 30 M – 79172/300 e TUBO POLIETILENO RED. 9/16 50 MT, os quais estariam com a classificação NCM inadequada.

Quanto a NCM do produto MANGUEIRA JARDIM COJUNTO 30 M – 79172/300, produto código 22656, o produto não está na descrição da NCM 3917.39.00, ao contrário do que afirmou o autuante..

Quanto a NCM do produto TUBO POLIETILENO RED. 9/16 50 MT, produto código 14439, a NCM informada pelo fornecedor na Nota Fiscal de entrada do produto não coincide com a classificação decorrente da interpretação do autuante.

Assevera que, de qualquer forma, a autuação é pela utilização indevida de crédito de produtos adquiridos com Substituição Tributária, quando os referidos produtos não foram adquiridos com Substituição Tributária, ou seja, todos os produtos saíram com débito de ICMS e não foram desoneradas de tributação nas operações internas subsequentes.

Alega que, ainda que se tratasse de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, não há como se falar em subsunção aos artigos 9º e 29, §4º, II, da Lei 7.014/96, c/c art. 290, do RICMS, aplicando-lhe a multa a que alude o artigo 42, Inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96, haja vista que, ao contrário da acusação fiscal, não se aproveitou de crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento para comercialização, com operação de saída subsequente não tributada. Reafirma que as saídas foram tributadas, sem aplicação do regime de substituição tributária.

Diz que, assim sendo, mesmo que as mercadorias em questão estivessem descritas no Anexo I do RICMS/BA, tal como aduzido pelo autuante, não há como se falar em aproveitamento indevido de crédito fiscal em saída desonerada, pois todas as mercadorias listadas na autuação saíram com débito de ICMS.

Relativamente à infração 2, observa que foi autuado pela utilização indevida de crédito sem o estorno da forma correta. Registra que, segundo o autuante, , o estorno do crédito deveria ser realizado de forma proporcional, sendo que, na defesa apresentada, demonstrou que o estorno foi realizado nos exatos termos do que determina a legislação da Bahia.

Observa que na Informação Fiscal o fundamento trazido é contraditório ao motivo da autuação, traduzindo-se em argumento novo, inadmissível e que não serve à procedência da lançamento realizado com fundamento diverso.

Diz que, de qualquer forma, as alíneas “c” e “d” do inciso XVIII do art. 264 do RICMS, apenas apontam os tipos de empresas que poderão manter o crédito dos insumos adquiridos para a fabricação, ou utilização dos produtos constantes no convênio 100/97. Ou seja, empresas que podem utilizar o crédito recebido e não precisam posteriormente fazer o estorno dos créditos, mesmos nas saídas internas que possuem isenção. Acrescenta que isso não significa dizer que somente indústrias e estabelecimentos agropecuários possuem direito ao estorno de crédito, sendo argumento contraditório aos próprios termos da autuação.

Assinala que o RICMS/BA/12, Decreto n.º 13.780/2012, prevê em seu art. 310, II, expressamente a vedação do aproveitamento de créditos relativos a entrada de mercadorias para a comercialização, quando a operação de saída subsequente for isenta (vendas internas).

Consigna que pela descrição do Auto de Infração teria infringido o art. 31 da Lei nº 7.014/96 c/c o art. 309 do RICMS/BA, sendo a multa aquela prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Afirma que a leitura dos dispositivos acima não permite estabelecer qual conduta teria ensejado a violação às normas referidas. Ressalta que tanto o art. 31 da Lei nº 7.014/96 quanto o art. 309 do RICMS/BA somente estabelecem as regras para apuração e compensação de créditos de ICMS. Alega que a forma como estes dispositivos foram mencionados no Auto de Infração não permite definir claramente a natureza das infrações. Acrescenta que, somente por meio da análise do anexo ao Auto de Infração é possível compreender que a multa foi aplicada pela utilização indevida de créditos relativos a produtos com saída beneficiada pelo Convênio ICMS nº 100/97.

Esclarece que na entrada de uma mercadoria com redução de base de cálculo com fulcro no Convênio ICMS nº 100/97, é realizado o cálculo proporcional dos créditos. Assim, o valor tributado consta no OP. C/CREDITO DO IMPOSTO, subitem IMPOSTO CRED, ao passo que a parcela que corresponde à redução da base de cálculo consta no campo OPERAÇÕES S/CRÉDITO DO IMPOSTO, subitem ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS.

Diz que isso fica ainda mais claro quando se analisa o Livro de Registro de Apuração do ICMS – RAICMS – MODELO P9 (Doc. anexo), onde constam os débitos e créditos mensais referentes ao imposto, inclusive com o destaque das operações de entrada sem crédito do imposto.

Explica que na saída de mercadorias discrimina as saídas internas das interestaduais, para fins de estorno dos créditos relativos às mercadorias que foram posteriormente objeto de saída interna.

Diz que o controle é feito de forma semelhante ao de entradas, por meio do livro Registro de Saídas – Modelo P2-A, onde constam os campos OPERAÇÕES C/ DÉBITO DE IMPOSTO e OP. S/DÉBITO DE IMPOSTO.

Observa que com base nas informações dos documentos indicados acima, é realizado mensalmente o controle dos créditos estornados e emitida a respectiva Nota de Estorno de Crédito, em conformidade com as disposições legais e regulamentares.

Frisa que tanto nas entradas que geram crédito quanto naquelas que são isentas ou não tributadas, destaca pormenorizadamente os créditos gerados e que podem ser apropriados. Acrescenta que há um controle exato da apuração de créditos, não havendo violação alguma aos dispositivos mencionados no Auto de Infração, uma vez que a apuração e utilização dos créditos sobre operações amparadas pelo Convênio ICMS nº 100/97 é regulamentada pelo art. 312 do RICMS/12, que segue rigorosamente.

Salienta que o controle adotado é necessário porque, ao adquirir determinada mercadoria, não há como saber de antemão se a sua saída será interna ou interestadual. Diz que, diante da incerteza quanto à destinação da mercadoria, é possível a apropriação de crédito, nos termos do art. 312 do RICMS/12. Afirma que para a sua hipótese o art. 312, § 5º, II, do RICMS, prevê a forma de estorno do imposto creditado.

Sustenta que o procedimento adotado está em conformidade com o disposto no art. 312 do RICMS/12. Aduz que não havendo a certeza da modalidade de saída da mercadoria procede ao creditamento na entrada e, verificando que a saída será isenta ou não tributada, procede ao estorno devido. Ressalta que se tratando de saída com redução da base de cálculo, é realizado o estorno proporcional.

Reitera o que sustentara na Defesa inicial quanto ao seu procedimento correto e a interpretação equivocada do autuante quanto ao procedimento que seria correto.

No que concerne à infração 4, diz que o autuante limita-se a informar que o “levantamento de acordo com o Decreto nº 14.213/2012”.

Repete o autuado os termos da Defesa inicial.

Conclusivamente, diz que, em razão de não ter usufruído do benefício fiscal em questão, não há que e falar em ocorrência da infração apontada, devendo ser cancelado o referido lançamento.

No tocante à infração 5, observa que o autuante na Informação Fiscal diz que, “sendo o contribuinte inscrito, deveria ter emitido as notas fiscais de devolução.”

Afirma que não se trata de mercadorias devolvidas, uma vez que nunca chegaram a ser recebidas em seu estabelecimento.

Menciona que nos termos do artigo 85, inciso III, art. 107, inciso VI e art. 450 do RICMS, verifica-se que na hipótese do contribuinte não chegar a receber a mercadoria, possuindo ou não inscrição estadual, deverá simplesmente informar o motivo da recusa na NF que retorna com mercadoria, cabendo ao estabelecimento de origem a emissão da nota fiscal de entrada, para anular os efeitos da venda.

Afirma que, desse modo, não há que se falar em incidência do art. 42, inciso XI, da Lei 7014/96, pois, para que configure a infração nele descrita, há, necessariamente, que ocorrer a efetiva entrada da mercadoria ou prestação de serviço em seu estabelecimento.

Conclusivamente, diz que, dessa forma, considerando a ausência de entrada das mercadorias descritas nas referidas notas fiscais no seu estabelecimento, seja em razão das recusas lançadas, ou da impropriedade da emissão das Notas Fiscais, que não correspondem a operações mercantis de compra e venda ou prestação de serviços efetivamente tomados há que ser julgada improcedente a autuação.

Reitera os pedidos formulados na Defesa inicial.

Finaliza a manifestação requerendo seja julgado improcedente o Auto de Infração.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de cinco infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo que todas as condutas infracionais foram objeto de impugnação.

De início, cabe apreciar a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante, por ocorrência de defeito de fundamentação do lançamento, em razão do evidente prejuízo ao exercício do seu direito de ampla defesa constitucionalmente assegurado. Alega o impugnante que o Auto de Infração restringiu-se a mencionar, de forma esparsa e sem detalhes, o efetivo teor das cinco infrações. Diz que cada infração é mencionada brevemente em descrições que não superam três linhas e cita os dispositivos legais que embasaram a autuação.

Não há como prosperar a pretensão defensiva. Verifica-se que as cinco infrações foram claramente descritas no Auto de Infração, sendo possível identificar-se o fato gerador, a base de cálculo, o sujeito passivo, o montante do crédito tributário exigido em cada infração, o período de ocorrência dos fatos. Vale observar que, ainda que houvesse alguma falha no enquadramento das infrações, esta seria suprimida pela descrição clara dos fatos imputados como infracionais (art. 19 do RPAF/BA/99).

No tocante à infração 3, especialmente destacada pelo impugnante, de fato, a alegação de que não lhe fora entregue pelo autuante a integralidade da planilha que a instruiu, nem em sua via física, nem mesmo na mídia digital, poderia implicar em nulidade do lançamento. Digo poderia, haja vista que se trata de uma falha passível de saneamento mediante a conversão do feito em diligência a Repartição Fazendária de origem, a fim de que fosse entregue a totalidade da planilha ao autuado, inclusive com a reabertura do prazo de defesa de 60 dias. Caso não fosse possível fazer-se a entrega da planilha ao autuado, aí sim estaria caracterizado o cerceamento do direito de ampla defesa e do contraditório e, por consequência, a nulidade do lançamento.

Ocorre que, conforme será visto na análise de mérito, a diligência se torna desnecessária em razão do reconhecimento pelo próprio autuante da insubsistência deste item da autuação.

Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas.

Quanto ao pedido formulado pelo impugnante para realização de perícia, não vislumbro a necessidade, no presente caso, de participação de perito para deslinde da questão. As matérias tratadas no Auto de Infração em lide são de pleno conhecimento e domínio dos Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal, razão pelo qual indefiro o pedido com fulcro no art. 147, II, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99.

No mérito, relativamente à infração 1, a acusação fiscal é de que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

As mercadorias arroladas neste item da autuação, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante acostado às fls. 12/13 dos autos, são as seguintes: VASSOURA TP GARY PETY 40CM; - LIXA FERR ON.100;530576 MANGUEIRA 5/16X140MM P/P JH 20L; TUBO POLIETILENO 7/16 50MT; AMINOMIX PET 100GR; AMINOMIX PET 500GR ; TUBO POLIETILENO RED.9/18 50MT; TUBO POLIETILENO 7/16 50MT; ARMADILHA ADESIVA 30X20P/RATOS; RODA C/PNEU CAMARA 3.25X3; MANGUEIRA JARDIM CONJUNTO 10M-79172/100; MANGUEIRA JARDIM CONJUNTO 15M-79172/150; MANGUEIRA JARDIM CONJUNTO 20M-79172/200; MANGUEIRA JARDIM CONJUNTO 30M-79172/300; KIT REPARO P/PISCINA MOR – 1488; MANGOTE KANAFLEX KP-100 4; ABRAÇADEIRA NYLON 536X13 7MM TRANSPARENTE; ABRAÇADEIRA NYLON 202X3 7MM NATURAL.

O impugnante alega que a autuação incluiu mercadorias que não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, consoante o Anexo I do RICMS/BA/12. Alega, ainda, que mesmo se as mercadorias estivessem relacionadas no Anexo I, descabe a glosa do crédito fiscal, pois todas as mercadorias listadas pelo autuante saíram com débito do imposto.

O autuante na Informação Fiscal acatou a alegação defensiva atinente às mercadorias ARMADILHA ADESIVA 30X20 P/RATOS e RODA C/PNEU CAMARA 3.25X8..

Manteve a exigência quanto ao produto MANGUEIRA JARDIM CONJUNTO 30M -79172/300 por estar sujeita ao regime de substituição tributária, classificado na posição NCM 39234000 - *Artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plásticos.* Afirma que a NCM correta do produto é NCM 39173900 - *Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos.*

Manteve ainda a exigência quanto ao produto TUBO POLIETILENO RED. 9/16 50MT está classificado na posição NCM 85469000 - *Isoladores de qualquer matéria, para usos elétricos.* A NCM correta do produto é NCM 39173900 - *Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos.* Portanto, está na substituição tributária;

Manteve também a exigência quanto aos demais produtos arrolados na autuação por entender que relacionados no Anexo 1 do RICMS/BA/12.

O autuado ao ser cientificado da Informação Fiscal se manifestou, dizendo que o autuante limitou-se a mencionar que os produtos listados estariam definidos no Anexo I do RICMS/12, destacando os produtos MANGUEIRA JARDIM COJUNTO 30 M – 79172/300 e TUBO POLIETILENO RED. 9/16 50 MT, os quais estariam com a classificação NCM inadequada.

Quanto a NCM do produto MANGUEIRA JARDIM COJUNTO 30 M – 79172/300, produto código 22656, diz que não está na descrição da NCM 3917.39.00, ao contrário do que afirmou o autuante.

Quanto a NCM do produto TUBO POLIETILENO RED. 9/16 50 MT, produto código 14439, a NCM informada pelo fornecedor na Nota Fiscal de entrada do produto não coincide com a classificação decorrente da interpretação do autuante.

Reitera que os referidos produtos não foram adquiridos com Substituição Tributária, ou seja, todos os produtos saíram com débito de ICMS e não foram desonerados de tributação nas operações internas subsequentes.

Alega que mesmo que se tratasse de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, não se aproveitou de crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento para comercialização, com operação de saída subsequente não tributada, contrariamente, as saídas foram tributadas, sem aplicação do regime de substituição tributária.

A análise da acusação fiscal, bem como das razões defensivas e da contestação do autuante na Informação Fiscal, permite concluir que, na realidade, esta infração comporta duas questões.

A primeira é identificar se, de fato, as referidas mercadorias estão sob o regime de substituição tributária - conforme a acusação fiscal -, ou se não estão sob o referido regime - conforme sustenta o impugnante. A segunda diz respeito à alegação defensiva de que, os produtos arrolados na autuação não foram adquiridos com substituição tributária, ou seja, todos saíram com débito de ICMS e não foram desonerados de tributação nas operações internas subsequentes.

No que tange à primeira questão, a análise da descrição dos produtos e seus respectivos códigos NCM em confronto com o Anexo I da Lei nº 7.014/96 permite concluir o seguinte:

- VASSOURA TP GARY PETY 40CM - trata-se de mercadoria com código NCM 9603.9, portanto, relacionada no Anexo I, estando, desse modo, sujeita ao regime de substituição tributária, devendo ser mantida a exigência fiscal;
- LIXA FERR ON.100;530576 – trata-se de mercadoria com código NCM 6805, portanto, não constante do Anexo I, cabendo a exclusão do valor exigido;
- MANGUEIRA JARDIM CONJUNTO - assiste razão ao impugnante. Efetivamente, todas as MANGUEIRAS JARDIM CONJUNTO arroladas na autuação não estão relacionadas no Anexo I, haja vista que não se encontram descritas no código NCM 3917.39.00, cabendo a exclusão dos valores exigidos quanto a todas as . MANGUEIRAS JARDIM CONJUNTO;
- TUBO POLIETILENO 7/16 50MT – assiste razão ao autuante. De fato, a mercadoria TUBO POLIETILENO está classificada na posição NCM 39173900 - *Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos*, portanto, sob o regime de substituição tributária, devendo ser mantida a exigência fiscal;
- AMINOMIX PET - assiste razão ao autuante. Trata-se de produto com código NCM 2309, portanto, constante do Anexo I, devendo ser mantida na exigência fiscal;
- ARMADILHA ADESIVA – assiste razão ao impugnante. Trata-se de mercadoria não constante do Anexo I, portanto, descabendo a exigência fiscal. Vale registrar que o próprio autuante na Informação Fiscal acatou a alegação defensiva e excluiu os valores atinentes a esta mercadoria;
- RODA C/PNEU CAMARA 3.25X3 – assiste razão ao impugnante. Trata-se de mercadoria não constante do Anexo I, portanto, descabendo a exigência fiscal. Vale registrar que o próprio autuante na Informação Fiscal acatou a alegação defensiva e excluiu os valores atinentes a esta mercadoria;
- KIT REPARO P/PISCINA MOR – 1488 – assiste razão ao impugnante. Trata-se de mercadoria não relacionada no Anexo I, desse modo, cabendo a exclusão dos valores exigidos atinentes a esta mercadoria;
- MANGOTE KANAFLEX KP-100 4 - - assiste razão ao autuante. Trata-se de produto com código NCM 3917, portanto, constante do Anexo I, devendo ser mantida na exigência fiscal;
- ABRAÇADEIRA NYLON - - assiste razão ao autuante. Trata-se de produto com código NCM 3926, portanto, constante do Anexo I, devendo ser mantida na exigência fiscal;

Diante da análise acima cabe à exclusão dos valores referentes aos itens não relacionados no Anexo I da Lei nº 7.014/96, sendo, desse modo, indevida a glosa do crédito fiscal atinente às mercadorias excluídas.

Quanto à segunda questão, ou seja, a alegação defensiva de que, mesmo que se tratasse de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, as saídas foram tributadas, sem

aplicação do referido regime, certamente que a simples alegação de que tributou na saída não se apresenta capaz de elidir a autuação. Caberia ao autuado comprovar que, de fato, realizou as operações de saídas tributadas, e não apenas alegar. Registre-se que, caso o autuado confirmasse o alegado, caberia, apenas, a aplicação da multa de 60%.

Diante do exposto, a infração é parcialmente subsistente com a exclusão do demonstrativo elaborado pelo autuante (fl. 75) dos valores referentes às mercadorias que não estão sob o regime de substituição tributária e manutenção da exigência quanto às mercadorias que estão enquadradas no referido regime, passando o valor do ICMS devido para R\$586,16 conforme demonstrativo abaixo:

D. OCOOR.	VRL. LANÇADO	REV. AUTUANTE	VLR. EXCLUIDO	VLR. ICMS DEVIDO
jan/14	5,78	5,78	0,15	5,63
fev/14	1,62	1,62	1,62	
mar/14	33,09	33,09		33,09
abr/14	108,84	107,14	0,15	106,99
mai/14	24,42	10,58	7,63	2,95
jul/14	289,25	289,25		289,25
ago/14	0,08	0,08		0,08
set/14	32,75	32,75	32,25	0,50
out/14	4,89	4,89	4,89	-
nov/14	106,01	106,01		106,01
dez/14	45,51	45,51	3,85	41,66
<b>TOTAL</b>	<b>652,24</b>	<b>636,70</b>	<b>50,54</b>	<b>586,16</b>

No tocante à infração 2 - *Utilização indevida, a título de crédito fiscal do ICMS, de valores originados de operações não compreendidos no campo de tributação do ICMS e que não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos* – o autuante sustenta que não é permitido ao contribuinte que não exerce atividade industrial nem é considerado estabelecimento agropecuário, apenas comercializa produtos elencados no Convênio 100/97, creditar-se, e depois estornar o valor relativo às vendas internas.

O impugnante alega que ao adquirir determinada mercadoria, não há como saber de antemão se a sua saída será interna ou interestadual. Diz que, diante da incerteza quanto à destinação da mercadoria, é possível a apropriação de crédito, nos termos do art. 312 do RICMS/12. Afirma que para a sua hipótese o art. 312, § 5º, II, do RICMS, prevê a forma de estorno do imposto creditado.

Sustenta que o procedimento adotado está em conformidade com o disposto no art. 312 do RICMS/12. Aduz que não havendo a certeza da modalidade de saída da mercadoria procede ao creditamento na entrada e, verificando que a saída será isenta ou não tributada, procede ao estorno devido, sendo que, se tratando de saída com redução da base de cálculo, realiza o estorno proporcional.

A meu ver, assiste razão ao impugnante. Isso porque, como realiza operações internas com as mercadorias elencadas no Convênio ICMS nº 100/97 amparadas por isenção, mas também operações interestaduais com redução da base de cálculo, é inquestionável o seu direito de utilização do crédito fiscal referente às saídas tributadas – mesmo que com redução da base de cálculo.

Na realidade, caso realizasse apenas operações internas amparadas por isenção o autuado não poderia sequer utilizar o crédito fiscal, haja vista a existência de vedação expressa, neste sentido,

prevista no RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, já que a admissibilidade do creditamento, via de regra, está vinculada a realização de operação de saída tributada.

Coaduno com o entendimento do autuado no sentido de que, o seu procedimento está em conformidade com o disposto no art. 312 do RICMS/12, pois, inexistido a certeza quanto à modalidade de saída da mercadoria – se interna com isenção ou interestadual tributada com redução da base de cálculo – se credita na entrada e, verificando que a saída será isenta ou não tributada, procede ao estorno devido, sendo que, se tratando de saída com redução da base de cálculo, realiza o estorno proporcional.

Apesar de assistir razão ao autuante quando diz que existe autorização para manutenção de crédito para os estabelecimentos agropecuários e industriais que adquirem mercadorias do Convênio 100/97, no caso em apreço não se trata de manutenção de crédito.

De fato, a manutenção do crédito fiscal ocorre quando mesmo as operações de saídas subsequentes não sendo tributadas - portanto, a princípio, sendo vedado o crédito fiscal - excepcionalmente o legislador estabelece a sua manutenção, conforme ocorre com os estabelecimentos agropecuários e industriais que adquirem mercadorias arroladas no Convênio 100/97, cujas saídas ocorram com isenção.

Diante disso, este item da autuação é insubsistente.

No respeitante à infração 3, observo que o próprio autuante na Informação Fiscal esclarece que houve um pequeno problema no sistema da Secretaria da Fazenda da Bahia quanto à leitura de alíquotas com casa decimal e opina pela improcedência da autuação.

No caso deste item da autuação não há o que discutir. Conforme consignado acima o próprio autuante reconheceu a improcedência da autuação, em face de falha no sistema da SEFAZ/BA que apontou erro na aplicação da alíquota, quando, na realidade, a alíquota foi aplicada corretamente pelo autuado. Infração insubsistente.

Quanto à infração 4, o impugnante alega que na Informação Fiscal o autuante limita-se a informar que “levantamento de acordo com o Decreto nº 14.213/2012”.

O recolhimento a menos do imposto de que cuida este item da autuação diz respeito à restrição imposta pelo Decreto nº 14.213/2012 quanto ao crédito fiscal do ICMS referente às entradas interestaduais de mercadorias referidas em seu Anexo Único, contempladas com benefício de ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar Federal nº 24/1975, limitando a sua utilização no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem da mercadoria.

No presente caso, o Estado de origem é o Espírito Santo, sendo que o item 4.2 do Anexo Único do referido Decreto determina que para as mercadorias remetidas de estabelecimento atacadista localizado no Espírito Santo o percentual de crédito fiscal admitido é de 1%.

O impugnante alega que o remetente não aderiu ao benefício previsto no art. 530-L-R-B do RICMS do Estado do Espírito Santo, portanto, descabendo falar-se em ocorrência da infração. Por certo que a alegação defensiva afastaria a exigência fiscal caso efetivamente comprovado o alegado.

Ocorre que não consta dos autos e muito menos foi trazido em momento posterior, inclusive na sessão de julgamento, qualquer elemento comprobatório de que o remetente/emitente das notas fiscais efetivamente não usufruiu do benefício, conforme alegado. Poderia, por exemplo, ter colacionado aos autos os registros fiscais atinentes à apuração do imposto devido ao Estado de origem das mercadorias, nos quais fosse possível comprovar que a apuração foi efetuada com base no imposto efetivamente destacado no documento fiscal, ou mesmo uma declaração do Fisco daquele Estado neste sentido. A simples negativa do cometimento da infração não elide a autuação.

Diante disso, este item da autuação é subsistente.

No tocante à infração 5, o autuado alega que o autuante diz que, “sendo o contribuinte inscrito, deveria ter emitido as notas fiscais de devolução..”, contudo, afirma o autuado que não se trata de mercadorias devolvidas, uma vez que nunca chegaram a ser recebidas em seu estabelecimento.

Salienta o autuado que, nos termos dos artigos 85, inciso III, 107, inciso VI e 450, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, verifica-se que na hipótese do contribuinte não chegar a receber a mercadoria, possuindo ou não inscrição estadual, deverá simplesmente informar o motivo da recusa na nota fiscal que retorna com mercadoria, cabendo ao estabelecimento de origem a emissão da nota fiscal de entrada, para anular os efeitos da venda.

Diz que, dessa forma, considerando a ausência de entrada das mercadorias descritas nas referidas notas fiscais no seu estabelecimento, seja em razão das recusas lançadas, ou da impropriedade da emissão das Notas Fiscais, que não correspondem a operações mercantis de compra e venda ou prestação de serviços efetivamente tomados há que ser julgada improcedente a autuação.

De fato, assiste razão ao autuado. A obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal de devolução existe quando a mercadoria entra no estabelecimento do contribuinte e por qualquer razão a mercadoria é devolvida e não pela sua condição de contribuinte inscrito.

Por certo que, não tendo o autuado recebido a mercadoria, o procedimento previsto no RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, aponta no sentido de que o registro da recusa seja feito na própria nota fiscal de retorno da mercadoria.

Desse modo, este item da autuação é insubsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** Auto de Infração nº 281394.3004/16-4, lavrado contra **CASA DO ADUBO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$30.466,99**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO VICENTE - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR