

A. I. Nº - 232941.1023/15-0
AUTUADO - PRORIBEIRO ADMINISTRAÇÃO E ORGANIZAÇÃO DE COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - KLEITON GUSMÃO SCOFIELD
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FEITAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/08/2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0120-01/18

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. GLOSA DE CREDITOS. BENEFICIO FISCAL NÃO AUTORIZADO POR CONVÊNIO. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIOR. BENEFICIO FISCAL NÃO AUTORIZADO POR CONVÊNIO. O Decreto Estadual nº 14.213/12, com efeitos a partir de 01.12.2012, 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 nº 24, de 07.01.75. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por substituição tributária. Para as mercadorias remetidas de estabelecimento atacadista, oriundas do Estado do Espírito Santos, no Anexo Único do referido decreto prevê o crédito fiscal no percentual de 1% sobre base de cálculo. Convalidados os incentivos fiscais, remidos os créditos tributários relativos aos benefícios instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, processados nos termos da LC 160/17 e Convênio ICMS 190/17, além da revogação do Decreto nº 14.213/12, através do Decreto nº 18.219/17, as exigências de ICMS antecipação parcial e utilização indevida de créditos fiscais restam descaracterizadas. **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. Após os ajustes feitos na diligência fiscal restou detectada a *omissão de entradas*, concluindo pela presunção da omissão de saídas tributadas sem recolhimento do imposto, que sequer estava prevista na acusação fiscal. Infração descaracterizada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. 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 (07.15.01) - 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 (01.02.96) - 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 (04.05.01) - 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 Bonilha (*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 insubsistente 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 feito 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 nº 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 7.014/96. 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 de 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 insubsistente 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 supra citados 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. Afirmar 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 glossarem 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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido aos contribuintes situados no Estado do Espírito Santo. Assim, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, afirma ser inconstitucional 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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade do Decreto nº 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 inconstitucionalidade ora arguida, deve ser julgado também insubsistente 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 nº 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 nº 14.213/12), totalizando 8% a título de crédito. Destarte, o famigerado Decreto nº 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 afigura-se 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 insubsistente 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 nº 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 insubsistente 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 insubsistência 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 insubsistente o Auto de Infração em virtude dos vícios apontados nos respectivos itens. Ultrapassadas as preliminares, no mérito requer que seja julgado insubsistente 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 insubsistente 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 dos próprios 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 emails enviado 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.

Devidamente instruído, o Auto de Infração julgado pela Primeira Junta de Julgamento, foi considerado nulo, com fundamento na ausência de elementos que pudessem determinar com segurança as infrações imputadas ao autuado (Acórdão 0083-01/16), fls. 132/146.

Cientificado o autuado do Acórdão 0083-01/16, retro mencionado (fl. 151), interposto o regular Recurso de Ofício e encaminhamento a uma das Câmaras do CONSEF para a sua apreciação (fl. 152).

A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em seu tempo, dando provimento ao Recurso de Ofício, decidiu pela nulidade da decisão de primeira instância, identificando que os demonstrativos, a descrição dos fatos e o enquadramento legal evidenciam a ocorrência das infrações à legislação tributária. Entendeu que os erros materiais e inconsistências apontadas são passíveis de providências saneadoras, na fase de instrução processual (Acórdão CJF 0296-11/16, fls. 158/163).

Retornado o PAF para novo julgamento em Primeira Instância, o mesmo foi encaminhado para a INFAZ de origem para fins da supressão das lacunas a seguir descritas e a apreciação definitiva da lide tributária:

Tendo em vista os pressupostos a seguir anunciados, os autos foram convertidos em diligência (fls. 175/176):

1. A infração 1 trata da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, no valor total de R\$664.398,02.
2. Na infração 2, o contribuinte é acusado 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, no valor total de R\$783.408,66.
3. A infração 3 falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2014, no valor de R\$2.343,91.

As infrações 1 e 2 foram exigidas sobre as mesmas operações, no período de janeiro a dezembro de 2014, considerando que o Decreto nº 14.213/12 veda ao contribuinte adquirente estabelecido no Estado da Bahia a utilização do total de crédito destacado na Nota Fiscal no que se refere às mercadorias contempladas com benefício fiscal não autorizado por convênio ou protocolo e admite-se o crédito fiscal somente em relação ao percentual indicado no em seu Anexo único.

Foi solicitado ao Auditor Fiscal, autor do feito, a adoção das providências necessárias, para que reste efetiva e definitivamente esclarecidas as demandas que seguem:

1. Na infração 1, o Auditor Fiscal diligente deve segregar da exigência, as mercadorias que estejam enquadradas no regime da substituição tributária, uma vez que o instituto da antecipação parcial não incide sobre operações acobertada por substituição que encerre a fase de tributação (art. 12-A, §1º, III, da Lei 7014/96).
 - 1.1 Os demonstrativos constantes na mídia CD (fl. 26) se encontram em divergências com os respectivos valores consignados no Auto de Infração. Exemplificando: em janeiro de 2014, o relatório fiscal consta R\$44.787,10, no PAF R\$68.997,16; em fevereiro de 2014, o relatório

fiscal consta R\$73.229,37, no PAF R\$54.021,66. O Auditor Fiscal diligente deve verificar as razões das divergências, fazendo as correções necessárias, ajustando a materialidade e base de cálculo da exigência.

- 1.2 Verificar a veracidade da exclusão do autuado ao benefício fiscal, conforme o argumento da defesa, a partir de 05.11.14, conforme a Portaria nº 128-R (fls. 71) e a sua repercussão no presente levantamento.
2. Na infração 2, o Auditor Fiscal diligente deve verificar os efetivos valores dos créditos apropriados indevidamente pelo autuado, e aqueles que deveriam ser mantidos, nos termos do Decreto nº 14.213/12, considerando que no **mês fevereiro de 2014**, o valor consignado na coluna “ICMD Dev” repete os valores do mês de janeiro de 2014 (fl. 18). Pede-se que proceda à uma revisão total do levantamento.
 - 2.1 Examinar e segregar as operações de **“devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”** – CFOP 1202, considerando que tais devoluções, dentro do Estado, não poderiam sofrer a mesma restrição das entradas interestaduais previstas no Decreto nº 14.213/12.
 - 2.2 Verificar igualmente a veracidade da exclusão do autuado ao benefício fiscal, conforme o argumento da defesa, a partir de 05.11.14, conforme a Portaria nº 128-R (fls. 71) e a sua repercussão no presente levantamento.
3. Na infração 3, o Auditor Fiscal deve observar os procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, previstos na Portaria nº 445/98, uma vez que não restou demonstrado nos autos a forma analítica como apurou a omissão que acusa..

O diligente designado emite o Parecer nos seguintes termos (fls. 181/184):

Com relação à infração 1, verificou que os demonstrativos mensais (detalhados por itens) constantes no CD (fl.26) apresentaram divergências, em relação aos valores totais do Auto de Infração, nos meses de fevereiro e março de 2014, devido a utilização da alíquota interna de 17% e o mês de abril com colunas incompletas, sem valor total.

Observa que o valor total da planilha do mês de janeiro está de acordo com o Auto de Infração, bem como todos os demais meses de 2014.

Diz que refez o demonstrativo, agregando todos os meses na mesma planilha com o acréscimo de colunas para tornar mais clara a autuação. Aduz que a coluna alíquota/ carga creditada possui valores de 10%, em face ao estornos de 2%, créditos de entradas com CFOP 2152, para que os créditos fiscais de entradas não excedessem 10% (art. 6º - Decreto nº 7.799/00).

Explica que retirou do levantamento os produtos enquadrados na substituição tributária (Anexo 1 do RICMS-BA/2012): 1) NCM 19059090 BISC SALGADINHO HIT AGUIA 80G PRESUNTO e QUEIJO; 2) NCM 18069000 BOMB BALA BUTTER TOFF CHOKKO 750G (elaborado com chocolate contendo diversos recheios). Diz ainda que BOMB BALA BUTTER TOFF com NCM 1704.90.20 permaneceu no demonstrativo, visto que são caramelos, não elencados no Anexo 1; 3) NCM 39191000 FITA ISOLANTE EMPALUX 10MX19MM 10UN e FITA ISOLANTE EMPALUX 5MX19MM 10UN; 4) NCM 27101931 OLEO MAQUINA KING 100ML e 5) NCM 40141000 PRESERVATIVOS (diversas marcas), apesar dos mesmos estarem com valores zerados nas colunas da base de cálculo e antecipação parcial a recolher nas planilhas elaboradas anteriormente pelo autuante.

Sublinha que os demais produtos que não estão listados no Anexo da substituição tributária, permaneceram no demonstrativo da antecipação parcial: a) NCM 21069029 PO P/SORVETE YOKI 150G ABACAXI e outros sabores, são preparações para sorvete caseiras (imagens anexados em CD), não se enquadrando no regime ST, como consta do Parecer DITRI nº 02258/2012, como preparações homogeneizadas, próprias para fabricação de sorvetes em máquinas específicas para consumo imediato, sorvetes tipo pré-preparados, do tipo sorvete italiano ou sorvete em massa, conhecidos no mercado como sorvete SOFT. b) NCM 17049020 BOMB DROPS HALLS 21X34G

CEREJA e demais sabores, que se trata de DROPS, NCM 17049020 BOMB PASTILHA GAROTO EX FORTE 40UN HORT, tratam-se de pastilhas e c) NCM 21069050 BOMB TRIDENT 21UN CANELA e demais sabores, que são gomas de mascar sem açúcar.

Quanto ao benefício fiscal de atacadista não autorizado por convênio ou protocolo (LC nº 24/75), diz que confirmou a exclusão da matriz da empresa, a partir da publicação em 06/11/2014, restando a partir desta data, apenas a cobrança da antecipação parcial das mercadorias adquiridas com alíquota de 4%. Elaborou demonstrativo.

No que tange a Infração 2 (créditos utilizados indevidamente), contempladas com benefício da LC nº 24/75 e Decreto nº 14.213/12, diz que refez o demonstrativo original, detalhou por itens, cuja planilha se encontra anexada em CD.

Destaca que a coluna alíquota/ carga creditada possui valores de 10%, em face ao estornos de 2%, créditos de entradas com CFOP 2152, para que os créditos fiscais de entradas não excedessem 10% (art. 6º - Decreto 7.799/00).

Explica que deixou de efetuar a glosa dos créditos lançados na escrituração fiscal a partir de 06.11.2014, em função da exclusão da matriz da empresa, em Colatina, do Contrato de Competitividade (Espírito Santo), firmado com a SEDES (consultas anexadas ao CD).

Em relação a infração 3 (levantamento de estoques), informa que durante o exame das planilhas que dão suporte a exigência, verificou que todas as mercadorias em questão (códigos 36517, 49006, 49562 e 50043) apresentaram códigos divergentes (saídas) e unidades divergentes (entradas).

Relata que refez o levantamento quantitativo, corrigindo as divergências dos códigos das mercadorias nas saídas, como também convertemos as saídas em caixas em unidades, visto que todas as entradas se dão por unidades (LA1) e (UN1).

Informa que, ao final do procedimento, apurou omissões de entradas superiores às de saídas em valores de pequena monta, resultando em um débito tributário de apenas R\$ 18,36 (presunção de saídas tributadas sem recolhimento do imposto), no exercício fechado de 2014.

Intimado via Aviso de Recebimento do resultado da diligência, o autuado não se manifestou (fl.174).

VOTO

Após as instruções de praxe, o Processo Administrativo Fiscal - PAF foi encaminhado para o julgamento de Primeira Instância (Acórdão nº 0083-01/16), fls. 132/146, decidindo o órgão julgador pela nulidade dos autos, no juízo da ausência de elementos que pudessem determinar com segurança o cometimento das infrações atribuídas ao sujeito passivo, tendo em vista a acumulação de erros, equívocos no apontamento dos itens autuados. A própria junta julgadora recorre de ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0296-11/16, de 05.12.2014 (fls. 158/163) devolveu o PAF à primeira instância para um novo julgamento, após reforma da decisão *a quo*, entendendo que os vícios apontados no Auto de Infração são passíveis de correção, devendo o órgão de Primeira Instância determinar as providências saneadoras na fase de instrução processual, comunicado ao sujeito passivo, mediante abertura do prazo de defesa,

Refeitos os demonstrativos que sustentam as exigências; intimado sujeito passivo, através Aviso de Recebimento para que apresentasse defesa, o mesmo não se manifestou (fl.174).

Diante de tais pressupostos, o Auto de Infração versa sobre a imputação das três infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas seguintes.

Preliminarmente, o autuado pede a nulidade dos autos salientando a ausência das notas fiscais que comprovem 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 embasem as alíquotas aplicadas, em afronta ao direito de ampla defesa e do contraditório (art. 5º, IV, da CF/1988).

Não houve cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, nos procedimentos adotados pelo Fisco baiano, sobretudo, na acusação da falta de citação dos dispositivos legais que embasaram as exigências, uma vez que no aludido Auto de Infração constam os dispositivos da Lei nº 7.014/96 e o artigo 19 do RPAF BA 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"*.

Com relação à alegação de ausência das notas fiscais e planilhas de cálculos, alusivas às exigências, os autos foram convertidos em diligência com o fito de sanar as divergências existentes, oportunizando ao sujeito passivo apresentar razões e interferir na marcha processual.

Ultrapassadas as questões preliminares, no mérito, a primeira infração imputa ao sujeito passivo, a falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, se 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 01, 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.

A apuração do ICMS antecipação parcial, conforme consta do relatório original elaborado pelo Fisco, cópias parciais acostadas aos autos (fls. 12/15), foi manejada com a discriminação dos itens das mercadorias que ingressaram no estabelecimento, respectivas notas fiscais, valores e o imposto apurado. Sobre o valor da aquisição incidiu alíquota de 10% (considerando o Acordo Atacadista, Decreto nº 7.799/00) e crédito fiscal de 1% (considerando o Decreto nº 14.213/12), subsistindo a exigência no percentual de 9%.

Posteriormente, após a diligência fiscal, o preposto fiscal designado para o feito exarou Parecer (fls.175/184) informando que refez o demonstrativo, procedeu aos ajustes devidos, excluiu os produtos enquadrados na substituição tributária; desconsiderou a limitação de crédito fiscal dada pelo Decreto nº 14.213/12, a partir de 06/11/2014. Elaborou novos demonstrativos, sintético (fl.185) e analítico (CD, fl.189), reduzindo a exigência de R\$664.398,02 para R\$583.229,61.

Diversamente de que postulou o autuado, através da ADIN 3426, o STF reconheceu a constitucionalidade da cobrança antecipada de ICMS nas aquisições interestaduais, caracterizando-a como substituição tributária para frente, por estar no âmbito da competência do Estado-membro de definir o momento de exigência do ICMS não ofendendo aos princípios da livre iniciativa e concorrência

Assim, ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição (Art. 12-A, da Lei nº 7.014/96). A antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por substituição tributária.

No caso em concreto, mesmo após a intervenção da diligência com os ajustes retro anunciados, e redução do valor da exigência de R\$664.398,02 para R\$583.229,61 (fl. 185), observei que o demonstrativo remanescente ainda mantém registro de operações não sujeitas à incidência do ICMS antecipação parcial. Entre tais, as entradas interestaduais das mercadorias *preparo para sorvete - NCM 2106 e saco de lixo - NCM 3223*, ambas descritas no Anexo 1 do RICMS BA (Decreto nº 13.780/12), sujeitas ao regime da substituição tributária, que encerra a fase de tributação, não podendo, pois, sobre essas operações incidir o ICMS antecipação parcial (art. 12-A, §1º, III, da Lei nº 7.104/96).

Além disso, a falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial foi apurada no período de janeiro/dezembro de 2014, em conformidade com orientação do Decreto nº 14.213/2012, que vedava a utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias referidas no Anexo Único deste Decreto, contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75. O crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias oriundas do Estado de Espírito Santo, como é o caso em debate, foi admitido no percentual de 1%, efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme estabelecido no item 4 de Anexo único do Decreto nº 14.213/12 para as mercadorias remetidas de estabelecimento atacadista.

O Senado aprovou o Projeto de Lei Complementar nº 130/2014, originando a Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, permitiu aos Estados e o Distrito Federal editarem convênio específico para a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos sem o aval do CONFAZ, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição, por prazo determinado, dos benefícios fiscais ainda em vigor, conforme o tipo de atividade econômica.

O ponto central da LC 160/2017 consistiu em autorizar os Estados e o Distrito Federal a deliberarem, via Convênio, sobre: (a) a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de incentivos fiscais instituídos sem aprovação do CONFAZ, por legislação estadual publicada até a data da publicação desta Lei Complementar e (b) a reinstituição desses incentivos fiscais por legislação estadual que ainda esteja em vigor.

A Lei estabeleceu, entre outras situações que os Estados deveriam listar todos os atos normativos que concederam benefícios fiscais e depositá-los na secretaria do CONFAZ; além do efeito retroativo às disposições, o que afasta todo o eventual passivo existente, embora não conceda direito a compensação, à restituição ou aproveitamento de crédito extemporâneo.

A publicação dos incentivos fiscais concedidos, até a data da referida lei, visa dar transparência à sociedade, e consequentemente, permitir a concessão ou prorrogação por um período de até 15 anos, a depender do setor.

Em decorrência dessas disposições foi celebrado o Convênio ICMS 190/2017 que estabeleceu os procedimentos e prazos que as unidades federadas deveriam observar para remissão dos créditos tributários decorrentes do uso de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais

instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições.

Com o advento do Convênio ICMS 190/17, foram remetidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017 (ou até a data da reinstituição, desde que não ultrapasse 28 de dezembro de 2017, observadas hipóteses da Cláusula oitava), em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, inclusive aqueles desconstituídos judicialmente.

O aludido convênio condiciona a fruição da anistia ou remissão dos créditos tributários decorrentes dos benefícios fiscais concedidos ao arrepio da Constituição Federal à desistência de ações judiciais e de processos administrativos relacionados com os respectivos créditos tributários, inclusive da cobrança de honorários sucumbenciais da unidade federada pelo advogado do contribuinte (cláusula oitava, § 2º).

Em breve síntese, e no que interessa para o deslinde do presente Auto de Infração, a norma objetiva pacificar a enorme litigância acerca da matéria, *a guerra guscal do ICMS*, convalidando todos os incentivos fiscais concedidos à margem do CONFAZ, projetando-os por mais alguns anos (15 anos como padrão), e afastando o passivo eventualmente existente. Dessa forma, todas as ações judiciais (inclusive as que tramitam no STF) devem ser encerradas, bem como as lides administrativas em todos os Estados da Federação.

Em cumprimento ao prazo estabelecido no inciso I da cláusula terceira do Convênio ICMS 190/17, o Estado da Bahia publicou no seu Diário Oficial, em, 17.03.2018, a relação dos atos normativos relativos a incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, por meio do Decreto nº 18.270/18.

Neste sentido, o Estado do Espírito Santo, antecipando-se aos prazos previstos na cláusula terceira, itens I e II, do Convênio ICMS 190/17 (CONFAZ), publicou no dia 12.07.2017, a Lei Ordinária 10.698/17 que incluiu em Lei diversos benefícios do ICMS que apenas existiam por meio de decretos estaduais, o que não atende aos requisitos de aprovação do mencionado Convênio.

Em seguida, o Governo do Espírito Santo publicou, no Diário Oficial de 05.03.2018, a Portaria nº 09-R, que traz a lista dos incentivos, isenções, benefícios fiscais e financeiro-fiscais concedidos pelo estado para convalidação no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), como parte do pacote de medidas após a aprovação do Convênio ICMS 190/17.

Precisamente, no presente caso, a planilha elaborada pelo autuante, para dar suporte a exigência inicial e mesmo nos demonstrativos produzidos durante a diligência fiscal, sintético (fl.185) e analítico (CD, fl.189) indica que a falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial (infração 1) e a falta de recolhimento do ICMS por utilização indevida de crédito (infração 2) tiveram origem nas 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, que tratava sobre a glosa de créditos fiscais e quais seriam admitidos para fins de dedução no cálculo da antecipação parcial do ICMS. Revogado por meio do Decreto nº 18.219/2017, com efeitos válidos a partir de 27 de janeiro de 2018.

As infrações 1 e 2 foram exigidas a partir das operações de transferência para comercialização - CFOP 2152, referente as entradas de mercadorias recebidas em transferência de estabelecimento matriz do autuado, situado no Espírito Santo para filial na Bahia.

Referidos itens dizem respeito ao benefício concedido por meio da legislação interna específica do Estado do Espírito Santo que, visando remissão dos créditos tributários, publicou ato normativo - indicando os benefícios que constam do Anexo Único do Decreto nº 14.213/12 - em atendimento ao comando estabelecido no Convênio ICMS 190/17. Tudo conforme a exposição retro alinhada.

Aliás, quanto às aludidas infrações, tendo o Convênio ICMS 190/2017 regulamentado o conteúdo da LC nº 160/2017, que autorizou Estados e o Distrito Federal a convalidarem os incentivos fiscais

de ICMS concedidos à margem do CONFAZ, e cumpridas as regras estipuladas, além do efeito retroativo às disposições, fica afastado todo o eventual passivo existente.

Na infração 1, ademais, desconconsiderada a glosa dos créditos e readmitido o percentual legal de 12%, relativo às transferências das mercadorias da matriz do autuado, localizada no Estado do Espírito Santo, sequer haveria espaço para exigência do ICMS antecipação parcial, uma vez que o contribuinte baiano é atacadista com termo de acordo e não precisa estornar o crédito proporcionalmente, fugindo da regra geral, por força de norma específica prevista no Decreto nº 7.799/00. Por óbvio, que do atacadista que recebe mercadoria de Espírito Santo, não há que se exigir o recolhimento do ICMS, a título de antecipação parcial, já que vindo do Estado do sudeste, que é exceção à regra, alíquota é de 12%, portanto superior à carga tributária final dos atacadistas com termo de acordo, que é de 10%.

Em relação à infração 02, 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.

O Auditor Fiscal glosou os créditos fiscais registrados indevidamente, em face do Decreto nº 14.213/12 (12%) pelo ingresso de mercadorias transferidas de estabelecimento do sujeito passivo (CFOP 2152), permitindo apenas a utilização de 1% sobre a base de cálculo.

Na diligência fiscal, após os ajustes apontados, fica mantida em parte a exigência, prevalecendo o estorno do crédito que excedeu o percentual de 1% permitido pelo Decreto nº 14.231/12.

Dessa forma, não há como prosperar as exigências insculpidas nos itens 1 e 2 do presente Auto de Infração, estribadas no item 4.2 do Anexo Único do Decreto nº 14.213/12, que tratavam da limitação na utilização de crédito nas entradas originadas do comércio atacadista, em face ao benefício concedido pelo Estado do Espírito Santo, ao arrepio da LC nº 24/75.

Visando a remissão dos créditos tributários, o Estado do Espírito Santo publicou a Portaria nº 09-R/18, indicando, no item 66, o benefício constante no item 4.2 do Anexo Único do Decreto nº 14.213/12, em atendimento ao comando estabelecido no inciso I da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17. Consoante a materialização pelas demais unidades federadas da celebração do referido convênio e do cumprimento dos procedimentos e prazos nele estabelecidos, o Estado da Bahia, através do Decreto nº 18.219/17, revogou o Decreto nº 14.213/12, visando a não exigência fiscal sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relacionadas em seu anexo único, em alinhamento com a convalidação dos atos instituídos por todas as unidades federadas, nos termos da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio ICMS 190/17.

Estando, pois, convalidados os incentivos fiscais, remidos os créditos tributários relativos aos benefícios instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, processados nos termos do Convênio ICMS 190/17, nos quais estão inseridos os itens 1 e 2 do presente Auto de Infração, entendendo pela insubsistência das suas exigências, respectivamente, nos valores de R\$664.398,02 e R\$783.408,66.

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 defesa argumentou que desconhece a forma de apuração da base de cálculo, da apuração do preço médio das saídas praticadas, além da aplicação da alíquota de 17%, ao invés de 10% (acordo atacadista).

Na diligência fiscal, a auditoria de estoques foi completamente revista, verificando o diligente que as mercadorias em questão (códigos 36517, 49006, 49562 e 50043) apresentaram códigos divergentes (saídas) e unidades divergentes (entradas). Corrigindo as divergências dos códigos,

converteu as saídas de caixas para unidades, considerando que as entradas foram identificadas em unidades (LA1) e (UN1).

No final do procedimento, ao invés de omissão de saídas, apurou-se omissões de entradas, no valor de R\$18,36, indicativo de presunção de saídas tributadas sem recolhimento do imposto, no exercício fechado de 2014.

Ora, um levantamento quantitativo de estoque, nessa ordem, não pode prevalecer, sem que cause prejuízo ao autuado. Desde o primeiro momento, a fiscalização não demonstrou como apurou os valores omitidos, não acostou demonstrativos ao PAF; tampouco entregou ao autuado, provas que sustentassem a omissão dos estoques anunciadas, impossibilitando o exercício do direito da ampla, do contraditório e mesmo a apreciação da infração apontada. Não procedeu o preposto do Fisco de acordo com as orientações contidas na Portaria nº 445/98.

Em face de tais pressupostos, concluo também pela improcedência da acusação fiscal calcada na acusação de *falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas* de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, o que, não se concluiu, ao final dos trabalhos de revisão do feito. A *omissão de entradas*, apurada na diligência fiscal, que permitiu a conclusão da presunção da omissão de saídas tributadas sem recolhimento do imposto, sequer estava prevista na acusação fiscal.

Dessa forma, entendo que é também improcedente a infração 3 do presente Auto de Infração.

Em decorrência de tais considerações, todos os itens desse Auto de Infração são improcedentes, uma vez que não se confirmaram, mesmo após a diligência designada com o fito de sanar as irregularidades formais apontadas inicialmente.

Diante do exposto o Auto de Infração é IMPROCEDENTE.

É assim que voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232941.1023/15-0**, lavrado contra **PRORIBEIRO ADMINISTRAÇÃO E ORGANIZAÇÃO DE COMÉRCIO LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a”, do RPAF-BA/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, 20 de julho de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR