

A. I. Nº - 206948.0014/17-3
AUTUADO - GEP INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO DUTRA DE REZENDE
ORIGEM - INFAZ VAREJO

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0227-04/18

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. Valores de operações de saídas inferiores aos de entrada. Estorno de crédito. Falta de previsão legal. Infração insubsistente. Não acolhida a preliminar. Utilização de metodologia inadequada e sem previsão legal para apuração do imposto. Prejudicados o pleito de realização de perícia/diligência e a apreciação de ocorrência de decadência. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 10 de outubro de 2017, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 144.246,06, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 1. **03.02.04.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração do imposto nos meses de janeiro a março, maio a julho, novembro e dezembro de 2015. Consta a informação do autuante de que “Na execução do Roteiro de Auditoria do Conta-Corrente do ICMS, AUDIF-201, do exercício de 2015, constatou erros na Apuração dos valores do Imposto, conforme revelam detalhadamente os Demonstrativos anexos à esta Infração.

Cumpre registrar que o STF já firmou entendimentos no sentido de que ‘a determinação do estorno do montante de ICMS creditado ante a alienação da mercadoria por valor inferior ao da aquisição não ofende o princípio da não cumulatividade’ (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 317.515, j. 18.12.2012, Relator o Ministro Dias Tófoli; o Plenário do Tribunal pacificou aquele entendimento do julgamento do Recurso Extraordinário 437.006/RJ, Relator o Ministro Marco Aurélio, inteiro teor do Acórdão anexo”.

Tempestivamente, por seus advogados, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 48 a 74, onde, após breve resumo da autuação, informa ter por atividade o comércio varejista de vestuário, sendo os seus estabelecimentos localizados nos mais diversos Shoppings Centers de Salvador, onde comercializa diferenciados produtos em diferentes nichos, ostentando marcas conhecidas como CORI, LUIGI BERTOLLI e EMME.

Esclarece que os produtos vendidos acompanham o cenário econômico e suas variações, bem como seus preços são fixados nas prateleiras de acordo com a aceitação no mercado, gosto do consumidor, coleção, estação do ano, etc., entendendo importante tal esclarecimento para adentrar aos fatos da autuação contestada.

Descreve ter em 11/10/2017, sido encerrada uma fiscalização fiscal, a qual recaiu sobre a filial mencionada, cujo escopo foi a verificação de “... *indícios de práticas de preços abaixo dos valores de aquisição que demonstram obtenção de saldos credores elevados*”, no período compreendido entre 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2015.

Menciona que de tal suposição, adveio a acusação de aproveitamento indevido do “... *ICMS destacado em Notas Fiscais de aquisições de mercadorias vendidas à consumidor final através de Cupons Fiscais ECF's do estabelecimento com preços médios abaixo dos custos médios de aquisições*”, no exercício de 2015, e de ter se creditado “... *indevidamente no mês de janeiro de 2014, em R\$ 134.121,61 a título de saldo credor transferido no mês de dezembro de 2013, quando,*

na realidade, não havia saldo credor algum a ser transferido, mas, sim, um ICMS a recolher de R\$ 27.717,67, em dezembro de 2014”;

Segundo descreve, para o autuante, a conduta adotada pela autuada está em descompasso com os artigos 24 a 26 da Lei nº 7.014/96 e 305 do RICMS/BA e com a jurisprudência do STF, segundo a qual *“... a venda de mercadoria por preço inferior ao da aquisição não autoriza o contribuinte a apropriar-se da respectiva diferença, entre o crédito e o débito, por impor lesão ao Fisco Estadual, que, exigindo compensação só alcance o limite do débito, não viola, de forma alguma, o princípio da não-cumulatividade”*.

Aduz ter o agente autuante lavrado o Auto de Infração por entender que ela não poderia ter aproveitado/creditado, integralmente, o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadoria que, posteriormente, foram vendidas por valor inferior ao preço de aquisição, haja vista que, nessa situação, o aproveitamento do crédito de ICMS que ela possui estaria limitado ao valor do débito de ICMS gerado nessa venda, devendo ser estornado o crédito excedente.

Explicita que o autuante sustenta a irregularidade descrita no lançamento num Acórdão proferido pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário 437.006/RJ, em que se discutia naqueles autos se o artigo 37 da Lei Estadual de nº 2.657/96, proveniente do Estado Rio de Janeiro, que determina expressamente a anulação do crédito de ICMS que exceder o valor do débito de ICMS gerado na venda de mercadoria por preço inferior ao de aquisição, fere o princípio da não-cumulatividade previsto no artigo 155 da Constituição Federal.

Fala estar diante de uma suposta infração por prática de preços abaixo dos valores de aquisição, em que aquele dispositivo da lei carioca obriga o estorno do crédito correspondente à diferença entre créditos e débitos, o qual não está previsto na legislação do Estado da Bahia e não bastasse a inexistência de previsão legal da suposta irregularidade, o agente autuante ainda penalizou a autuada com a aplicação da multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei Estadual 7.014/96, reproduzido.

Frisa ter o autuante ignorado artigos expressos de Lei estadual e federal que dão direito ao aproveitamento de créditos e, mediante incontroversa violação ao Princípio da Legalidade Tributária e incoerência com os julgados que arrimam o Auto de Infração estornou a totalidade dos créditos apurados mês a mês, bem como desconsiderou os débitos de ICMS pagos pela autuada em fiscalização anterior.

Apesar de todos os apontamentos feitos pelo agente autuante no Auto de Infração, em uma análise perfunctória, o fato é que os dispositivos legais tidos como violados (24 a 26 da Lei nº 7.014/96 e 305 do RICMS/BA) não guardam relação alguma com os fatos e com a conduta apontada no lançamento, e a conduta imposta, no que tange à limitação do aproveitamento do crédito de ICMS para fins de liquidação do imposto gerado na venda de mercadorias por valor inferior ao de aquisição e a obrigação de estornar a diferença entre créditos e débitos, não possui previsão legal na Lei Complementar 87/96, na Lei 7.014/96 e no RICMS/BA.

Ante tal inexistência de previsão legal para a conduta indicada no lançamento, entende não estar obrigada a adotá-la, o que impede o agente autuante de penalizá-la pelo aproveitamento/creditamento integral do ICMS face à inocorrência de qualquer ilícito tributário, e ainda que se considere que a existência de previsão legal seja desnecessária e que um Auto de Infração possa ser lavrado com base em julgados do STF, por exemplo, é possível concluir que apenas parte do crédito de ICMS deveria ter sido estornada, e não a sua totalidade, uma vez que o autuante estornou todo o crédito de ICMS decorrente das operações de entrada das mercadorias descritas no demonstrativo, no exercício de 2015, conforme se infere dos demonstrativos acostados aos autos, ignorando os ditames do acórdão do STF, que interpretou a legislação carioca ao estabelecer que a compensação dos créditos deve ser feita até o limite dos débitos.

Menciona que a multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, não pode ser aplicada, pois ainda que a imputação contida no Auto de Infração seja mantida, ela não possui previsão legal, não podendo se dizer, portanto, que à luz da legislação baiana a empresa autuada

incorreu em erro na apuração dos valores do imposto ao aproveitar integralmente o ICMS nas operações já mencionadas.

Aponta que o valor supostamente devido no período mencionado foi apurado mediante estorno indevido de créditos, diante do fato de que, sem qualquer lógica ou embasamento legal, o autuante além de estornar a totalidade dos créditos obtidos por meio da entrada das mercadorias descritas nos demonstrativos, converteu o crédito estornado em débito a ser pago, conforme se infere das planilhas e dos demonstrativos de cálculos, especialmente o “Demonstrativo das Mercadorias Comercializadas através dos ECF’s”, nos quais se observa ter sido estornado 100% dos créditos apurados nas entradas das mercadorias, bastando se analisar a coluna “ICMS Creditado (sujeito a estorno)”.

Além disso, aponta o estorno de créditos apurados ao longo do ano, sendo “alocado” todo o crédito estornado no mês de dezembro, como se aquele crédito estornado fosse proveniente somente do mês de dezembro, o que não corresponde à realidade e ao comando do precedente do STF utilizado para o embasamento do Auto de Infração e ao assim proceder, o autuante foi de encontro ao precedente daquele Tribunal para embasar o Auto de Infração ora impugnado.

Por essas razões, conforme demonstrará a decretação de nulidade de todo o Auto de Infração ou, alternativamente, a realização de perícia fiscal para viabilizar a apuração correta de eventual débito da autuada são medidas que se impõem.

No mérito, esclarece que de acordo com o autuante, parte do crédito de ICMS apurado na aquisição (entrada) deve ser estornado, com base no entendimento do Supremo Tribunal Federal, por aproveitamento integral do ICMS destacado em Notas Fiscais de aquisições de mercadorias vendidas à consumidor final através de Cupons Fiscais ECF’s do estabelecimento com preços médios abaixo dos custos médios de aquisições no exercício de 2015.

Ainda de acordo com a autuação, a conduta adotada pela autuada resulta em violação dos artigos 24 a 26 da Lei nº 7.014/96 combinado com o artigo 305 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012, copiados.

Frisa que os referidos artigos estabelecem as diretrizes para a apuração, o lançamento e a liquidação por compensação para fins de recolhimento do ICMS no regime de conta corrente fiscal, as quais em nada se identificam com a conduta infracional descrita pelo autuante, invocando que de acordo com a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, quando do julgamento do Auto de Infração 017464.0015/044-2, e da Sumula 04 do CONSEF, a ocorrência de prejuízo na conta mercadoria, e a venda de produto com preço abaixo do valor de custo, por si só, não constitui ilícito Fiscal. Isso porque, a exemplo da autuada, que comercializa vestuário, moda e design, é comum haver acúmulo de estoque de roupas não vendidas da coleção anterior, ou de outra estação do ano, por exemplo, não se vende roupa de verão no inverno.

Por isso, ao invés de permanecer com roupas fora de moda em seu estoque, e em vista de novas tendências, acaba por fazer liquidação de estoque, ou venda de produtos não aceitos pelo mercado com preços inferiores, já que trabalha diretamente com o gosto do cliente. É a chamada “queima de estoque”. A venda de produto abaixo do preço de custo gera também prejuízo à autuada, arremata.

Da mesma forma, da análise dos dispositivos constantes no enquadramento da infração e na Lei Kandir, nota que elas não discorrem sobre a situação narrada no Auto de Infração, tampouco estabelecem qualquer espécie de limitação ao aproveitamento do crédito de ICMS, e afirma ter o autuante criado obrigação tributária não prevista na legislação estadual regente.

Invoca o fato de que o RICMS do Estado da Bahia estabelecer em seu artigo 30, de forma taxativa, as hipóteses em que o contribuinte está obrigado a estornar créditos de ICMS, de acordo com a transcrição realizada.

Diz que para o Fisco exigir a adoção de determinada conduta ou obrigação por parte do contribuinte, bem como impor a respectiva penalidade pela prática de ações ou omissões

contrárias a ela, faz-se necessário positivá-las (conduta e penalidade) por meio de lei, por força do que dispõe o Princípio da Legalidade Tributária, inserto no artigo 97 do CTN, copiado em seus termos.

Alega ter a Lei reservado a ela própria a legitimidade para majorar tributos, criar obrigações tributárias, cominar penalidade e instituir infrações tributárias e nesse passo, ante a impossibilidade de se subsumir os fatos narrados no Auto de Infração às normas contidas na Lei Kandir, na Lei 7.014/96 e no RICMS/BA, a qual decorre da sua incontroversa inexistência, é possível afirmar que não praticou nenhum ilícito tributário e, por esse motivo, não pode ser penalizada com o estorno dos créditos de ICMS e com a aplicação da multa.

Fala em inovar o autuante na forma de apuração do ICMS devido pela autuada, sem a previsão na legislação regente, e sim com base em um precedente que não diz respeito à legislação baiana, lembrando que, por conta do Princípio da Legalidade Tributária, o Fisco também não pode estornar crédito e nem exigir o pagamento de tributo com base somente em entendimento jurisprudencial, seja porque a Lei não lhe dá tal permissão, e porquanto esse entendimento decorre de um julgado que só possui efeito entre as partes estando lastreado em legislação de outro Estado, como é o caso.

Após transcrição do artigo da legislação carioca, assevera ter o autuante embasado o Auto de Infração em entendimento exarado pelo STF, mediante acórdãos proferidos em julgamento de recursos extraordinários oriundos do Estado do Rio de Janeiro, nos quais se discutiu a (in) constitucionalidade do artigo 37 do RICMS do Rio de Janeiro (Lei nº 2.657/1996), por suposta violação ao princípio da não-cumulatividade.

Observa que o Estado do Rio de Janeiro ao contrário do Estado da Bahia positivou, por meio de lei, uma forma de apuração de ICMS e uma conduta a ser adotada pelo contribuinte no que concerne ao aproveitamento do ICMS destacado em Notas Fiscais de aquisições de mercadorias vendidas a consumidor final por preços inferiores aos custos de aquisição.

Ou seja, o Estado do Rio de Janeiro criou uma obrigação/conduta tributária para o contribuinte, e ao analisar os precedentes estampados no lançamento ora impugnado, nota que o STF apenas firmou o seu entendimento no que tange aquela situação específica, cujo resultado do julgamento não possui efeito *erga omnes*, no sentido de que o artigo 37 da Lei nº 2.657/1996 (RICMS/RJ) não é inconstitucional, visto que não fere o princípio da não-cumulatividade prevista no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal (doc. 03).

Observa que o caso utilizado pelo autuante em nada se assemelha ao caso em tela, pois o Estado de Rio de Janeiro estabeleceu, previamente e por meio de Lei, parâmetros para o aproveitamento de crédito de ICMS nos casos de venda de mercadoria por valor inferior ao preço de aquisição, além do que o STF não proibiu todos os contribuintes de apropriarem-se da respectiva diferença entre o crédito e débito, como quer fazer crer o agente autuante, pois, conforme já mencionados, o resultado oriundo do julgamento dos casos indicados não possuem efeitos *erga omnes* e sim, *inter partes*, onde o STF apenas conferiu constitucionalidade aquele artigo da Lei carioca que previu manutenção do crédito na extensão do débito final especificamente naquele Estado.

Logo, ante a inexistência de norma semelhante na legislação baiana, entende não haver como cogitar que o entendimento firmado pelo STF naqueles casos, seja aplicável ao caso *sub examinem*, seja pela inexistência de semelhança entre eles, pela impossibilidade de se exigir o cumprimento de uma obrigação tributária não prevista em lei somente com base em jurisprudência.

O vocábulo lei é “*utilizado constitucionalmente para indicar diversas espécies de atos estatais, tal como se vê no elenco contido no art. 59 da CF/88. Rigorosamente, a expressão lei indica um gênero que abrange a Constituição (e suas emendas), as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos e, mesmo, as resoluções. (...) Mais precisamente, o princípio da legalidade significa a necessidade de uma manifestação de vontade dos órgãos constituídos pela Constituição, representativos da soberania popular*”.

Traz entendimento do STJ representado por excertos de decisões contidas no REsp 324181, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, j. 08/04/2003 e REsp 1127103, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, j. 23/11/2010.

Explicita que o Princípio da Legalidade Tributária deve ser entendido de forma a contemplar dois prismas: legalidade formal e material. No atinente à legalidade formal, cabe aduzir que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão legislador, colacionando doutrina de Aliomar Baleeiro.

Diz com base nos argumentos aventados acima, estar evidente que, por qualquer ângulo que as penalidades impostas sejam analisadas, é possível concluir que o autuante violou ao Princípio da Legalidade Tributária para impô-las, fato que enseja a nulidade total do Auto de Infração.

Passa a apontar irregularidades que entende terem sido praticadas durante a ação fiscal, caso os argumentos contidos no tópico anterior sejam superados e a imputação mantida, fato que só se admite a título de argumentação, concluindo que o agente autuante, ao estornar créditos e apurar a existência de eventuais débitos, utilizou metodologia de cálculo equivocada e em descompasso com os argumentos que estão alicerçando o Auto de Infração.

Aponta que para o autuante, a empresa não poderia ter se apropriado da diferença entre o crédito e o débito, destacado nas notas de aquisição haja vista que na venda de uma mercadoria por um valor inferior ao preço de aquisição, o aproveitamento do crédito de ICMS que ela possui está limitado ao valor do débito de ICMS gerado nessa venda, devendo ser estornado o crédito excedente, conforme exemplo trazido em planilha.

Tendo como base o exemplo trazido por meio da ação fiscal em comento, se tivesse se creditado de R\$ 10,00 na entrada de determinado produto, o autuante deveria ter mantido R\$ 5,00 e estornado os outros R\$ 5,00, mas ao invés disso, ele estornou os R\$ 10,00, uma vez ter estornado a totalidade do crédito de ICMS atrelado às mercadorias que foram vendidas por preço inferior ao de aquisição no exercício de 2015, apresentando cotejo entre o *“Demonstrativo das Mercadorias Comercializadas através dos ECF’s do Estabelecimento”*, na coluna “ICMS creditado (sujeito a estorno) relativo ao exercício de 2015, com as notas fiscais eletrônicas de entrada emitidas pela autuada (doc. 05), e o relatório denominado *“Levantamento das Quantidades e Valores Totais e Médios das Aquisições”* relativo ao exercício de 2015.

Para reforçar a sustentação, traz à baila mais alguns exemplos, para arrematar não haver dúvidas de que o Fisco agiu de forma diversa àquela estipulada no precedente que embasa o lançamento, que delimita o estorno do crédito apenas ao que excede ao débito devido dentro de cada mês, e acaba por estornar a totalidade dos créditos advindos da entrada de cada produto ali descrito.

Pontua que se foi entendido como legal o estorno do crédito mesmo sem a previsão normativa, somente com base na jurisprudência que embasou o Auto de Infração, é necessário que o processo seja baixado em diligência ou instaurado uma perícia fiscal para se apurar o real valor que deve ser estornado mês a mês, com base no artigo 145 do RPAF/99, levando-se em consideração o limite do débito devido ao estado da Bahia quando das vendas ao consumidor, e não a totalidade do crédito destacado na nota fiscal de aquisição, sendo que tal conduta infringe frontalmente, também, o disposto na Constituição Federal, em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, bem como o disposto na própria lei Kandir e no Regulamento do ICMS no Estado da Bahia, consoante, reprodução.

Conclui, então, que o creditamento, segundo jurisprudência consolidada no país, não é uma faculdade, mas sim um direito do contribuinte garantido constitucionalmente, na forma do precedente representado pela decisão contida no STJ, Primeira Turma, REsp 782987/RS, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 13/03/2007, Diário da Justiça de 09/04/2007 e AgRg no REsp 1065234 RS 2008/0128378-3 Ministro Luiz Fux.

Chama a atenção para o fato de que na auditoria realizada, não só se estornou a totalidade dos créditos atrelados às mercadorias vendidas por preço inferior abaixo de custo, como lançou esse

estorno como débito a ser pago, e se a jurisprudência (ou a legislação) determina o estorno do saldo do crédito a que o contribuinte não poderia se apropriar, como transformar esse estorno em débito? Questiona.

Entende fazer jus ao aproveitamento de crédito nas aquisições da mercadoria e ao aproveitamento do ICMS antecipadamente pago ao Fisco baiano mês a mês, e que não dependeria de saldo credor transferido do exercício anterior e acaso existiram meses em que, somados os créditos apurados pela aquisição de produtos e créditos de ICMS pagos por antecipação, ainda supriria o débito de ICMS apurado naquele mês, independentemente do saldo credor transferido.

Indaga como apurar saldo de débito ao Estado da Bahia? E responde que somente por outra técnica de auditoria, se fosse o caso.

Além disso, anota que parte dos créditos de ICMS deveria ser obrigatoriamente utilizado para compensação, pois conforme entendimento do STF, apenas a parte que exceder o valor total do débito de ICMS deveria ser estornada, a realização de uma perícia fiscal para que seja apurado o valor ICMS estornado indevidamente pelo autuante no exercício de 2015 é medida que se impõe.

Por essa razão, fica impugnado o valor do débito de ICMS apurado, por não seguir a orientação da decisão do STF que embasou o Auto de Infração, devendo ser realizado outro lançamento com os valores corretamente apurados segundo o próprio precedente, aproveitando-se os créditos apurados pela autuada quando da aquisição da mercadoria em questão.

Aborda a seguir, após transcrição do artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, que da análise das hipóteses mencionadas na alínea “b” do mencionado diploma legal, a única que se amoldaria à situação da autuada seria *“erro na apuração dos valores do imposto”*, que no caso, segundo o autuante, foi causado pelo aproveitamento integral do crédito de ICMS na situação apontada, todavia, consoante exaustivamente demonstrado ao longo da peça defensiva, a obrigação/condução tributária que arrima o Auto de Infração não está prevista na legislação baiana, e por conta do que dispõe o princípio da Legalidade, inserto no artigo 5º, inciso II, da CF, *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.

Nessa toada, firma posição de não estar obrigada a estornar e utilizar apenas parte do crédito para liquidar o ICMS gerado na venda de mercadorias por valor inferior ao preço de aquisição, questionando mais uma vez como pode ter incorrido em *“erro na apuração dos valores do imposto”*?

Lembra, nessa mesma linha, que o princípio da Legalidade Tributária, inserto no artigo 97 do CTN (copiado), estabelece que somente a lei pode cominar penalidades para as ações ou omissões do contribuinte que sejam contrárias aos seus dispositivos, razão pela qual se não contrariou nenhum dispositivo da legislação tributária baiana, não pode ser penalizada com multa.

Após transcrever o teor do artigo 145 do RPAF/99, solicita que caso a tese aventada seja superada, será necessário realizar uma perícia fiscal, diante da demonstração de que a ação fiscal alcançou períodos atingidos pela decadência, vez ter havido estorno indevido do crédito de ICMS, haja vista que apenas parte dele deveria ter sido estornado e não a sua totalidade, ou seja, até o limite do débito, apurado mês a mês, não tendo a fiscalização considerado o ICMS pago em fiscalização anterior que recaiu sob o exercício de 2012.

Desse modo, tendo em mente os fatos e argumentos contidos neste tópico e nos anteriores, garante ter se desincumbido do ônus de demonstrar a necessidade de realização de perícia fiscal, e para tal elabora quesitação, observando se reservar ao direito de fazer quesitos complementares em momento oportuno, após o contraditório, indicando o assistente de perícia, e requerendo o seu deferimento.

Finaliza, requerendo seja declarada a nulidade do lançamento tributário efetuado, em homenagem aos princípios da Legalidade e da Legalidade Tributária, por incontroversa falta de previsão legal de ato infracional ensejador do estorno dos créditos e pelo fato de o lançamento em comento estar arrimado apenas em precedente do STF não aplicável ao caso, e na hipótese de

assim não se entender seja afastada a multa do artigo 42, inciso II, alínea “a”, por expressa dissonância com a infração prevista, uma vez que a obrigação/conduita tributária que arrima o Auto de Infração não está prevista na legislação baiana, fato que afasta a alegação de existência de “erro na apuração do imposto” feita pelo agente autuante.

Também pede seja apurado o valor correspondente aos créditos de ICMS atrelados às mercadorias vendidas por preço inferior ao de aquisição que foram indevidamente estornados, com base nos fatos e argumentos apontados na impugnação administrativa apresentada, ficando desde já impugnado o valor estornado, e que diante dos equívocos outrora apontados, seja determinada a realização de diligência e de perícia fiscal para que sejam respondidos os quesitos já apontados.

Por fim, caso se entenda não ser o caso de nulidade por nenhuma das razões acima expostas, seja o Auto de Infração julgado improcedente, em razão de não ter praticado nenhuma conduta ilícita, e por não ter infringido nenhum dispositivo que rege a forma de apuração do ICMS, e finalmente requer, com fulcro nos artigos 108 e 109 do RPAF/99 seja dada a devida publicidade aos atos praticados deste processo, mediante a intimação pessoal do advogado da autuada, de acordo com os dados informados, sob pena de nulidade.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 132 a 135 esclarece, que no caso concreto, basicamente, as irregularidades discriminadas na peça acusatória, se resumem a, no exercício de 2015, *o ICMS destacado em Notas Fiscais de aquisições de mercadorias vendidas à consumidor final através de Cupons Fiscais dos ECF's do estabelecimento com preços médios abaixo dos custos médios de aquisições, no montante de R\$ 10.124,45, fica sujeito a estorno; e, o fato de ter o contribuinte se creditado indevidamente no mês de janeiro de 2014, em R\$ 134.121,61, a título de Saldo Credor Transferido do mês de dezembro de 2013, quando, na realidade, não havia saldo credor algum a ser transferido, mas, sim, um ICMS a recolher de R\$ 27.717,67 em dezembro de 2014, o estorno dos créditos indevidos de R\$ 10.124,45 e R\$ 134.121,61, após as devidas correções no Conta corrente fiscal do contribuinte, repercutiu no valor do ICMS a recolher referente aos meses de janeiro a março, maio a julho, novembro e dezembro de 2015, apurando-se uma diferença de ICMS a recolher no valor total do exercício de R\$ 144.246,06, conforme demonstrativo também anexo”.*

Fala que a prática de preços abaixo dos valores de aquisição revela a obtenção de saldos credores elevados por longos períodos de apuração do imposto, como demonstra o Quadro à fl. 21, que reproduz, e, conseqüentemente, ausência de recolhimentos de ICMS Normal, cenário atípico para um contribuinte com atividade econômica de “Comércio Varejista de Artigos do Vestuário e Acessórios”, CNAE 4781-4/00.

Registra ter o STF firmado entendimentos no sentido de que “a determinação do estorno do montante do ICMS creditado ante a alienação da mercadoria por valor inferior ao da aquisição não ofende o princípio da não cumulatividade” no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 317.515/RJ, julgado em 18/12/2012, Relatado pelo Ministro Dias Toffoli, tendo o Plenário do Tribunal pacificado aquele entendimento no julgamento do Recurso Extraordinário 437.006/RJ, Relatado pelo Ministro Marco Aurélio, inteiro teor do Acórdão anexo ao PAF, conforme excertos de ementas transcritas.

Menciona que o inteiro teor do Acórdão STF - Recurso Extraordinário 317.515/RJ se encontra às fls. 40 a 43 dos autos, e indica que o sujeito passivo possui inscrições localizadas em dois Shoppings Centers, Norte Shopping e Salvador Shopping, e a concorrência desleal decorrente da prática de preços abaixo dos valores de aquisição extrapola o campo dos interesses particulares e traz reflexos negativos para o interesse público, já que é capaz de prejudicar não só os consumidores, mas também os outros lojistas concorrentes dos Shoppings que atuam dentro da legalidade e, em última análise o Estado, em razão da elevada incidência de sonegação fiscal, que, se considerar o conjunto da obra, todos os Autos de Infrações lavrados após conclusão das referidas Ordens de Serviços, cerca de R\$ 10.997.806,68 deixaram de ser recolhidos aos cofres Públicos Estaduais, com reflexos, inclusive, nos tributos federais, como o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, o PIS e a COFINS, estes dois últimos dos mais onerosos tributos e estão presentes em quase todos os

segmentos da cadeia produtiva do Brasil, por ter sua incidência sobre a receita ou faturamento das empresas. No caso concreto, com a prática criminosa de subfaturamento, há que se concluir pela sonegação também desses tributos federais, prática criminosa tipificada no artigo 1º e incisos, da Lei nº 8.137, de 27/12/1990, que versa sobre crimes contra a ordem tributária.

Conhecidas as razões de defesa as quais entende como eminentemente protelatórias, mera tentativa de explicar o inexplicável (saldos credores elevados e falsos por quatro anos consecutivos, de 2012 a 2015), à fl. 21, anota concluir a presente informação fiscal, entendendo que o presente lançamento deva ser julgado procedente, uma vez que, não há o que se falar em nulidade da ação fiscal, pois todos os Papéis de Trabalho produzidos se encontram gravados na mídia às fls. 45 e 45verso, tendo sido entregues ao contribuinte, em 11/10/2017, na forma de Arquivos Eletrônicos mediante Recibo Eletrônico com MD5 de autenticação, à fl. 45, sendo, no ato da entrega, todos abertos normalmente na presença de preposto da empresa, possibilitando o exercício da ampla defesa e do contraditório, além do que todo o processo se encontra revestido das formalidades legais previstas, não havendo quaisquer das razões elencadas no artigo 18 do RPAF/99 que seja capaz de ensejar a nulidade de Ação Fiscal.

Da mesma maneira, observa o correto enquadramento legal e a aplicação correta da multa prevista no Artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e subsidiariamente, para melhor fundamentar a acusação fiscal, foi utilizado o entendimento pacificado no pleno do STF.

Em relação ao argumento defensivo esposado às fls. 48 a 74, nas quais a autuada faz algumas abordagens pontuais sobre operações de entradas de produtos, destaca excertos de Demonstrativos anexos à infração constatada, observando que em momento algum, consegue elidir a acusação fiscal, estando os Demonstrativos às fls. 22 a 39 e também gravados em mídia acostada às fls. 45 e 45verso.

Explica que os demonstrativos dos itens 01, 02, 03 e 04 reconstituem a conta corrente fiscal dos respectivos exercícios, apurando o saldo mês a mês, e o demonstrativo item 04 faz um comparativo entre os custos médios das entradas e os preços médios de saídas, mostram o valor da entrada e totalizam o crédito utilizado (sujeito a estorno) por código de produto, do exercício de 2015, ao passo que o demonstrativo item 05 mostra o valor da entrada e o custo médio da entrada, por código de produto e por Nota Fiscal Eletrônica de entrada, do exercício de 2015, o demonstrativo item 06 mostra o totalizador da saída através de ECF's e o preço médio por código de produto, do exercício de 2015.

Entende que o órgão julgador, para fins de julgamento do presente PAF, nas duas instâncias de julgamento, não deve analisá-lo de forma isolada do conjunto da obra, ou seja, de forma “estranque”, ou com “tapa”, já que se trata de cinco Autos de Infrações rigorosamente iguais, a fim de evitar, serem produzidos por relatorias diversas, Resoluções com Acórdãos contraditórios, sugerindo, por fim, o apensamento do presente ao PAF 2069480010178.

O feito foi distribuído em 19 de fevereiro de 2018 para instrução e julgamento (fl. 138 v), todavia, em função da aposentadoria da relatora a quem foi incumbida tal tarefa, na forma do despacho de 25 de maio de 2018, foi redistribuído.

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa autuada efetuou sustentação oral, na qual reiterou os argumentos defensivos, requerendo a realização de diligência no processo.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da autuada.

Quanto à solicitação de diligência posta pela defesa em sede de sustentação oral, os membros da Junta de Julgamento Fiscal, à unanimidade a indeferiram, por entenderem presentes os elementos suficientes para o julgamento do feito.

Observe que a empresa tomou conhecimento do Auto de Infração, e pode exercer de forma plena

o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Ainda assim, a autuada traz como questão a ser preliminarmente analisada, a tese defensiva de existência de nulidade, frente ao seu entendimento de que o lançamento foi efetuado sem qualquer embasamento e previsão legal para tal.

Em verdade, as nulidades na norma regulamentar se encontram nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, sendo que o artigo 18, enumera as razões e motivos para a decretação de nulidade em seus diversos incisos, a saber: os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente; os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa; as decisões não fundamentadas; o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator ou que se configure ilegitimidade passiva.

Nenhuma destas hipóteses é a dos autos. Da mesma forma, os requisitos de validade do lançamento previstos no artigo 39 do RPAF/99, também se encontram presentes, de modo que as arguições defensivas, dizem respeito especificamente a questões de mérito, razão pela qual não acolho a preliminar suscitada.

Quanto ao argumento da nulidade da Base de Cálculo, vejo que tal discussão se prende a questão a ser apreciada no mérito, o que será feito a seu tempo.

A questão de fundo, sustentada pela defesa é a de que o lançamento não poderia ser feito, diante do fato de inexistir na legislação do Estado da Bahia, previsão para o estorno do crédito fiscal, pela venda em valor inferior ao da entrada das mercadorias arroladas, não se prestando a decisão do STF, como paradigma a sustentar o Auto de Infração.

E aqui, entendo necessário algumas rápidas observações acerca do Princípio da Legalidade Tributária, sobre o qual se estriba tal tese, ainda que com a discordância do autuante, o qual mantém o lançamento.

O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, sendo essa a expressão jurídica do princípio da legalidade, e aí se observa que o legislador constitucional abarcou a especificidade do mesmo no artigo 150, inciso I da Carta Magna, a exigência de lei para a instituição ou majoração de exações tributárias.

Através dele se garante ao contribuinte a existência de uma lei para criar e cobrar o tributo, pois não será imputada uma obrigação tributária ao contribuinte, sem antes observar as disposições legais quanto a criação e cobrança de um tributo, sendo que os limites postos ao poder de tributar devem ser observados sob pena de inconstitucionalidade, uma vez que o mesmo visa impedir não somente eventuais abusos por partes do fisco, como também discricionariedade na cobrança dos tributos, procedimentos condenáveis em ambos os casos.

No direito brasileiro, o Princípio da Legalidade deve ser entendido como uma relação de conformidade com a lei em sentido formal, ato oriundo do órgão que detém a competência constitucional para legislar e revestido da forma estabelecida para as leis, e não só em sentido material, como regra de comportamento genérica e coativa.

Constitui-se em um comando genérico à Administração Pública e traduz a ideia de que é preciso resguardar o contribuinte da aplicação de tributos arbitrários, ou seja, a lei tributária deve proteger o contribuinte, estabelecendo previamente o fato que, se e quando ocorrido, nos termos previstos na norma, dará nascimento à obrigação do contribuinte de recolher à Fazenda Pública aqueles valores determinados a título de tributo.

Por isso, a majoritária doutrina entende que o princípio da legalidade em sede tributária, tem hodiernamente o mesmo cunho de reserva legal que o Direito Penal, dada sua especificidade; elevado, pois, à categoria de princípio da tipificação tributária, podendo mencionar o ensinamento de Roque Carrazza a respeito (in Curso de direito constitucional tributário, 22ª ed.

São Paulo: Malheiros, 2006):

“De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei - tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência ao trâmite e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos”.

Assim, o princípio da legalidade representa um dos pilares do estado democrático de direito, por consequência, se estende a todos os ramos do direito, especialmente o tributário.

Como já dito, a tese defensiva é a de inexistência na legislação do Estado da Bahia, contrariamente a outros Estados, e aí tomemos o Rio de Janeiro, sobre a qual o autuante buscou decisão do STF para embasar seu lançamento, qualquer restrição legal ou normativa ao fato de o contribuinte dar saída de mercadorias se utilizando de valores inferiores aos de aquisição.

Da leitura da Lei nº 7.014/96, a qual, como não poderia deixar de ser mantém fidelidade ao teor da Lei Complementar nº 87/96, observo que em momento algum tal tema é abordado, embora o artigo 30 determine as hipóteses em que se exige o estorno do crédito. Da mesma maneira, no RICMS/12, especialmente nos artigos 309 e 310, basicamente repetem os termos da Lei estadual.

O artigo 311 do citado diploma, indica as hipóteses nas quais deverá ser realizado o estorno do crédito fiscal, ali não estando presente a questão dos autos, qual seja a venda de mercadoria por valor inferior ao de aquisição. Logo, a princípio, inexistente obrigatoriedade para o procedimento que o autuante entende deveria ser adotado pelo contribuinte.

Ademais, da análise dos demonstrativos colacionados ao feito pelo autuante, e que embasaram o lançamento, observo ter o mesmo, para efeito de cálculo dos valores que entendeu passíveis de estorno, utilizado a média anual de preço por item de mercadoria, o que vem a ser um elemento de distorção para o cálculo, independentemente de também não ter a devida previsão legal.

Desta maneira, diante da legislação em vigor no Estado, em obediência à autonomia da qual cada Unidade da Federação é detentora em relação ao ICMS, por força de norma Constitucional, a decisão adotada pelo STF em relação ao contido na Lei do Estado do Rio de Janeiro, somente poderia ser adotada como parâmetro, acaso a lei estadual da Bahia, e as normas hierarquicamente inferiores, previssem a adoção do pretendido estorno, no caso de vendas em valores inferiores aos de aquisição, o que reitero, não acontece, ante o silêncio daquela.

Da mesma forma, há de se questionar a metodologia de apuração do imposto adotada pelo autuante, ao estornar os valores dos créditos fiscais de forma integral, e não apenas correspondente aos valores proporcionais, e, além disso, agregar tais valores a título de débito, na reconstituição da conta corrente fiscal do contribuinte, em desacordo com o princípio da não cumulatividade contido no diploma constitucional, e reproduzido na Lei Complementar nº 87/96, criando sua própria regra de apuração do imposto, equivocada ao meu entender.

Além disso, ao retroagir a períodos anteriores, com vistas a apurar a base de cálculo do imposto, reconstituindo os lançamentos a partir dos valores estornados, com vistas a chegar ao resultando apontado no Auto de Infração, prática igualmente sem qualquer embasamento legal. Além disso, se utilizou de metodologia inadequada, ao retroagir a períodos anteriores, com vistas a apurar a base de cálculo do imposto, reconstituindo os lançamentos a partir dos valores estornados, com vistas a chegar ao resultando apontado no Auto de Infração, seguiu prática igualmente sem qualquer embasamento legal, o que prejudica o mesmo.

Isso, independentemente da posição jurisprudencial fartamente trazida pela autuada em sua peça de impugnação, no sentido de embasar seus pontos de vista, embora tidos pelo autuante como “argumentos protelatórios”, o que não ocorre, sendo argumentos e posições válidas, lícitas e aceitáveis, o que pelos motivos expostos, me conduz a julgar o lançamento improcedente.

Quanto aos pedidos para realização de perícia/diligência, e apreciação de decadência, ficam prejudicados quanto a sua apreciação, diante dos argumentos desenvolvidos ao longo do presente voto, e a sua conclusão.

Em relação ao pedido do autuante para que todos os julgamentos fossem realizados de forma unificada, e pelo mesmo relator, lembro ao mesmo que a legislação processual do Estado da Bahia não prevê a conexão processual. E frente ao pedido para que o julgamento não ocorresse “no tapa”, esclareço que, como até mesmo sabido pelo mesmo, este Conselho, aos oitenta anos de existência sempre primou pela busca da qualidade, sendo nacionalmente respeitada pela lisura e justiça de suas decisões, inclusive outros lançamentos efetuados pelo mesmo contra estabelecimentos da empresa autuada, cujo julgamento foram favoráveis ao Fisco, não houve qualquer questionamento do mesmo a respeito.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei nº 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127–D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206948.0014/17-3**, lavrado contra **GEP INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala de Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2018.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA