

**PROCESSO** - A. I. N° 206948.0009/17-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - GEP INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0118-03/19  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 22/11/2019

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0280-11/19

**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. Não acolhida a preliminar. Utilização de metodologia inadequada e sem previsão legal para apuração do imposto. Indeferido o pleito de realização de perícia. Prejudicada a apreciação de ocorrência de decadência. Infração insubstancial. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal n° 0118-03/19, que por unanimidade, julgou improcedente o Auto de Infração lavrado em 28/09/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.364.065,04, acrescido da multa de 60%, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de dezembro de 2012, janeiro, junho a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014.

Após impugnação apresentada pelo autuado (fls. 191 a 224), visando a nulidade do referido Auto e informação fiscal prestada pelo ilustre Auditor (fls. 416 a 420) e Diligência Fiscal (fls. 425 a 438), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 3<sup>a</sup> JJF que optou pela improcedência do Auto de Infração nos seguintes termos:

#### VOTO

*O presente auto de infração, acusa o contribuinte de recolhimento a menos do ICMS, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de dezembro de 2012, janeiro, junho a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014. Consta na descrição dos fatos, que a execução do Roteiro de Auditoria do Conta - Corrente do ICMS, constatou erros na apuração dos valores do imposto, visto que o sujeito passivo teria registrado créditos relativo ao ICMS a maior, ante a venda do produto por preço inferior ao da compra. Como suporte jurídico a este lançamento, o Autuante disse que tomou como fundamento o Agravo Regimental no RE 317.515 / RJ de 18.12.2012, Relator Ministro Dias Toffoli, decisão acolhida pelo Plenário do Tribunal, que pacificou este entendimento no julgamento do Recurso Extraordinário 437.006/RJ, Relator Ministro Marco Aurélio.*

*O defendente arguiu nulidade do Auto de infração, por entender que o lançamento foi efetuado sem qualquer embasamento e previsão legal para tal.*

*Observo 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 possibilitessem a instalação do contencioso.*

*Dessa forma, não vislumbro na autuação, qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento da infração, inexistindo cerceamento do direito de defesa, ou qualquer violação ao devido processo legal. Ademais, foi baseado nesses demonstrativos, que o Autuado apontou valores que entendeu em duplicidade, o que nos leva a concluir sua total compreensão a respeito do levantamento fiscal. 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.*

*No que tange ao pedido do impugnante para realização de perícia, não vislumbro qualquer necessidade de informações ou de conhecimentos técnicos especializados para o deslinde da matéria ora em questão, uma vez*

que os elementos já coligidos, nos autos são suficientes para se firmar o juízo e convicção, indispensáveis para a decisão da lide. Assim, com fulcro no art. 147, inciso II do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de perícia.

Nas razões defensivas, o defendente alegou que o lançamento não poderia ser feito, devido à falta de previsão legal de ato infracional ensejador do estorno dos créditos e pelo fato de o auto de infração estar arrimado, apenas em precedente do STF, não aplicável ao caso. Frisou que 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, a decisão do STF, não se prestaria como paradigma a sustentar o Auto de Infração.

A respeito do princípio da legalidade, observo que 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, e aí se constata que o legislador constitucional abarcou a especificidade deste princípio, no artigo 150, inciso I da Carta Magna, com 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. 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.

O defendente alegou que a base de cálculo utilizada para o lançamento fiscal não teria sido apurada corretamente, visto que para o valor correspondente aos créditos de ICMS atrelados às mercadorias, em que o Autuante acusou que foram vendidas por preço inferior ao de aquisição, o auditor teria estornado todo o crédito da operação, ao invés de se ater apenas à parcela considerada a maior. Além disso, afirmou que ao contrário do que determina a legislação de regência, o fiscal apesar de declarar ter refeito o conta corrente da empresa, cujo imposto devido, é apurado mês a mês, no exercício de 2012, concentrou os lançamentos apenas no mês de dezembro, para fugir dos períodos em que restaria claro, que os valores estavam fulminados pela decadência.

Visando estabelecer a veracidade dos fatos aqui discutidos, em busca da verdade material, princípio basilar deste CONSEF, à 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu converter o presente PAF em diligência, para que o Autuante, em síntese, esclarecesse os seguintes pontos: a) refizesse o Conta Corrente fiscal do Autuado, alocando os valores dos créditos estornados, dentro do mês em que foram escriturados pelo estabelecimento, conforme previsto pela legislação vigente; b) refeito o Conta Corrente com os ajustes necessários e a apuração mês a mês do imposto devido, atentasse para o acolhimento pacífico por este CONSEF do Incidente de padronização nº PGE 2016.169506-0, que dentre outras matérias, se pronuncia a respeito da Decadência; c) informasse em qual dispositivo da Lei 7.014/96 ou do RICMS/2012, enquadra a conduta infracional de estorno de crédito em razão de venda subsequente de mercadorias em valor inferior ao custo de aquisição de entradas; d) esclarecesse qual a sistemática de cálculo adotada para a quantificação dos estornos de créditos, e se os valores estornados foram efetuados sobre os valores totais de aquisição/entrada de mercadorias ou o estorno foi apurado do confronto entre o valor de venda e o de aquisição do item, lançando-se tão somente a parcela excedente.

O Autuante não respondeu objetivamente a qualquer destas questões. Reafirmou que os trabalhos de fiscalização aqui em discussão, têm como base o precedente do STF. Apontou impossibilidade de totalizar por mês e por itens as mercadorias envolvidas, e teria considerado os montantes anuais dos créditos sujeitos a estornos, como devidos no último mês de cada exercício (dezembro). Declarou que a Lei do ICMS, assim como, o Decreto que a regulamenta, são omissos, em relação ao ilícito fiscal apurado, razão pela qual a fiscalização buscou fundamentar-se em decisão do Poder Judiciário – STF.

Importante registrar que, 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, inexiste 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, caso 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 resultado apontado no Auto de Infração, é prática igualmente sem qualquer embasamento legal. Constatou que a metodologia utilizada pelo Autuante se revelou inadequada, ao retroagir a média de preços referente a lançamentos realizados pelo defensor mês a mês, concentrando todos os valores no mês de dezembro, 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 à apreciação de decadência, fica prejudicada quanto à sua apreciação, diante dos argumentos desenvolvidos ao longo do presente voto, e a sua conclusão.*

*O impugnante pediu com fulcro no art. 108 e 109 do RPAF/99, seja data a devida publicidade aos atos praticados neste processo, mediante a intimação pessoal do seu advogado, o Dr. Edegar Stecker, inscrito na OAB/DF sob o nº. 9.012, por via postal, no seguinte endereço: Setor de Indústria Sul, Quadra 4/C, número 56, sala 110 a 116, Brasília-DF, CEP nº. 71200-045, sob pena de nulidade.*

*Saliento que, embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, no endereço constante do seu cadastro junto ao Estado, nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo no endereço indicado. Observo 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.*

*Diante do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

## VOTO

Trata-se, o presente, de Recurso de Ofício, em razão do Acórdão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal nº 0118-03/19, que, por unanimidade, julgou Improcedente o Auto de Infração em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de dezembro de 2012, janeiro, junho a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014.

Analisando as informações relatadas pelo Autuante, no sentido de que o Auto de Infração foi lavrado em decorrência do recolhimento a menor do ICMS em virtude de erro na apuração dos valores do imposto, foi verificado que a mesma foi embasada em decisão do STF no sentido de que “*a determinação do estorno do montante do ICMS creditado, ante a alienação de mercadoria por valor inferior ao da aquisição, não ofende o princípio da não-cumulatividade*” (*Agravio Regimental no RE 317.515 / RJ de 18.12.2012, Relator Ministro Dias Toffoli; o Plenário do Tribunal pacificou aquele entendimento no julgamento do Recurso Extraordinário 437.006/RJ*”).

Alega que “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 a compensação só alcance o limite do débito, não viola, de forma alguma, o princípio da não-cumulatividade. (RE nº 317.515/RJ, Primeira Turma, Relator o Ministro

Dias Toffoli, Dje 18/12/12)" e que "a pretensão de ter-se crédito relativo ao ICMS, ante a venda do produto por preço inferior ao da compra, não encontra respaldo no figurino constitucional". RE nº 437.006/RJ, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, DJE 28.03.2011" e que estaria, portanto, diante de fortes indícios de prática de preços abaixo dos valores de aquisição que demonstram obtenção de saldos credores elevados por longos períodos de apuração do imposto, e, consequentemente, ausência de recolhimentos de ICMS normal, cenário atípico para um contribuinte com atividade econômica de "comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios".

O autuado apresentou defesa às fls.191/224, mediante advogados, procuração fls. 247/248, visando a anulação do Auto de Infração, ou alternativamente, a realização de perícia fiscal, rogando pela nulidade do auto por incontroversa falta de previsão legal de ato infracional ensejador do estorno dos créditos e pelo fato de o Auto de Infração estar arrimado, apenas em precedente do STF não aplicável ao caso.

Ademais, questionou a prática adotada pelo autuante, quando do estorno dos créditos e apuração de eventuais débitos, que além de avançar sobre períodos decaídos, utilizou metodologia de cálculo equivocada e em descompasso com os argumentos que estão alicerçando o Auto de Infração e desconsiderou o ICMS do exercício de 2012 que foi pago em ação fiscal realizada em 2013.

Vale ressaltar que na sua defesa, o contribuinte chama a atenção, de que estaríamos diante de uma infração por prática de preços abaixo dos valores de aquisição, em que aquele dispositivo utilizado pelo autuante, refere-se a lei carioca, que obriga o estorno do crédito correspondente à diferença entre créditos e débitos, dispositivo este, não previsto na legislação do Estado da Bahia. Comenta que se não bastasse a inexistência de previsão legal desta irregularidade, o Autuante ainda a penalizou com a aplicação da multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea "a", da Lei Estadual nº 7.014/96, que reproduz.

Em sua peça recursal, traz à baila decisões deste egrégio Conselho, que na 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, quando do julgamento do Processo nº A. I. 017464.0015/044-2, e da Súmula nº 04 do CONSEF, diz que 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.

*2 a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0361-12/04*

*EMENTA: ICMS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR A DAS ENTRADAS. PREJUÍZO NA CONTA "MERCADORIAS". A ocorrência de prejuízo na Conta Mercadorias, por si só, não constitui ilícito fiscal. Essa constatação é apenas um indício de infração, que deve ser investigado mediante roteiros próprios de auditoria fiscal. Infração Nula. Mantida a Decisão. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

*... CÂMARA SUPERIOR SÚMULA CONSEF Nº 04 ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. DISTORÇÃO NA CONTA "MERCADORIAS". INDÍCIO DE VENDA DE MERCADORIAS POR PREÇO ABAIXO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. A verificação de prejuízo no resultado com mercadorias ou a constatação de distorções no custo de mercadorias vendidas que inclusive impliquem "custo negativo" constituem indícios de possível subfaturamento ou de omissão de lançamento de operações mercantis, não se encontrando essas situações elencadas na lei como pressupostos para a aplicação do arbitramento da base de cálculo do ICMS. Portanto não há prova do cometimento da infração, devendo ser anulada."*

Na informação fiscal às fls. 416/420, o autuante explica que a empresa GEP Indústria e Comércio Ltda., sob circunscrição da INFRAZ Varejo, possui quatro Inscrições Estaduais com CNPJ nºs: 61.075.594/0087-64, 61.075.594/0058-20, 61.075.594/0059-00 e 61.075.594/0088-45, todas foram submetidas à Auditoria Fiscal, em cumprimento às Ordens de Serviços nºs 504.206/17, 504.261/17, 504.203/17 e 504.810/17, respectivamente.

Informa que a execução do Roteiro de Auditoria do Conta-Corrente do ICMS, AUDIF-201, exercícios de 2012, 2013 e 2014, constatou erros na apuração dos valores do imposto, conforme

revelam detalhadamente os Demonstrativos anexos à infração constatada, que no caso concreto, encontra-se às fls. 55 a 179, e, também gravados na mídia à fl.187-verso. Reitera resumidamente as irregularidades discriminadas na peça acusatória, baseada na prática de preços abaixo dos valores de aquisição, revelando a obtenção de saldos credores elevados por longos períodos de apuração do imposto, como demonstra o Quadro à fl. 59, conforme reproduz, e, consequentemente, 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.

Em análise aos embasamentos legais utilizados, que ensejaram a lavratura do Auto de Infração (*Agravo Regimental no RE 317.515 / RJ de 18.12.2012, Relator Ministro Dias Toffoli; o Plenário do Tribunal pacificou aquele entendimento no julgamento do Recurso Extraordinário 437.006/RJ*) elencados às fls 182 a 186, de fato refere-se à fundamentação para empresa situada no Rio de Janeiro.

A Carta Magna, em seu art. 5º, Inciso II c/c o Art. 150, I estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, portanto devendo ser observado o Princípio da Legalidade, ou seja, a exigência de lei para a instituição ou majoração de exações tributárias.

Baseado neste princípio, faz-se imprescindível analisar o que diz a Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, que, em seu Art. 30, faz referência às possibilidades de estorno do crédito tributário, redação idêntica àquela do Art. 21 da Lei Complementar nº 87/96:

*Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

- I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço; II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;*
- III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*
- IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.*

Analizando o dispositivo acima, resta claro que, em momento algum, a Lei cita a obrigatoriedade de estorno de crédito fiscal nas hipóteses arroladas no Auto de Infração, inclusive não há previsão para estorno no Art. 312 do RICMS/BA, quando trata das hipóteses de estorno de créditos fiscais.

Diante destes fatos, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, devendo ser mantida inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 206948.0009/17-0, lavrado contra a GEP INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de outubro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS