

**A. I. Nº** - 102148.0007/17-7  
**AUTUADO** - INBRANDS S. A.  
**AUTUANTE** - MARCOS VENÍCIUS BARRETO MAGALHÃES  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18.03.2019

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0040-02/19**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDOR FINAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO. O contribuinte não cumpriu integralmente o regramento previsto pelo artigo 454 do RICMS/12, ao deixar de obter, na Nota Fiscal de entrada emitida ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade. Documentos apresentados pela defesa não são capazes de comprovar as devoluções. O descumprimento da norma regulamentar, que é taxativa, implica na procedência da infração. b) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO EM NOTA FISCAL. Infração não contestada. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Comprovado que o sujeito passivo aplicou corretamente a alíquota de 18% prevista na Lei 13.461/15, para as saídas ocorridas a partir de 10/03/2016 a infração é insubsistente. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Constatado, no mesmo exercício, diferenças de entradas e de saídas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto, tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso, as de saídas. A empresa autuada não conseguiu elidir de forma cabal a acusação. Infração procedente. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DETENTOR DE MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NORMAL. Infração não impugnada de forma objetiva, razão pela qual fica mantida. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Infração subsistente tendo em vista a impugnação não apontar qualquer equívoco na apuração do imposto. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração não contestada. 5. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. AQUISIÇÕES**

INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. Comprovado que a apuração do imposto considerou a determinação contida no Decreto 14.213/2012, visando a não exigência fiscal sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relacionadas em seu Anexo Único em atenção à Lei Complementar 160/17 e Convênio ICMS 190/17, a infração se apresenta como insubsistente. Não acolhidas as questões preliminares. Rejeitado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 22 de junho de 2017 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$1.119.740,58, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.17**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de maio a dezembro de 2014, no valor de R\$1.345,28, multa de 60%.

Infração 02. **01.02.40**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de abril de 2015, março e setembro de 2016, no montante de R\$230,95, além da multa de 60%.

Infração 03. **03.02.02**. Recolheu a menor ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas, no mês de março de 2016, no total de R\$ 414,05, bem como multa de 60%.

Infração 04. **04.05.02**. Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas, nos exercícios de 2014, 2015 e 2016, no valor de R\$ 1.078.644,55, sugerida multa de 100%.

Infração 05. **04.05.08**. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2014 e 2015), totalizando R\$ 6.779,29, multa de 100%.

Infração 06. **04.05.09**. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2014 e 2015), montando R\$ 2.711,64, além da multa de 60%.

Infração 07. **07.01.02**. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, nos meses de maio de 2014, fevereiro e julho de 2015, em R\$ 5.241,01, multa de 60%.

Infração 08. **07.15.05**. Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades

da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro, março, abril, junho e dezembro de 2015, março, julho, setembro, novembro e dezembro de 2016, no valor de R\$ 24.373,81, multa de 60%.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 4.565 a 4.645, na qual, inicialmente, após breve resumo da autuação, fala ser essencial que os elementos contidos no Auto de Infração não gerem dúvidas e/ou obscuridades acerca da imposição fiscal, para que, uma vez precisamente identificados, o autuado exerça a sua defesa, sob pena de afronta aos princípios constitucionais acima citados.

Aduz que no tocante à descrição das infrações supostamente cometidas, chega à conclusão de que no relato fiscal não consta o mínimo de informações necessárias à defesa, uma vez ser sabido que o Auto de Infração deve conter requisitos básicos de validade, dentre os quais se insere a correta capitulação do fato, pois, se assim não fosse, poderia a autoridade fiscal lançar mão da infração mais esdrúxula e imputá-la ao particular sem qualquer base legal.

Menciona como exemplo, a infração 08, por meio da qual é aplicada a penalidade constante no artigo 42, II, “d” combinada com o § 1º da Lei Estadual 7.014/96, em razão de suposta falta de pagamento antecipado do ICMS, conforme reprodução.

Fala ser pressuposto do direito de ampla defesa, do princípio do contraditório e do direito de acesso ao Judiciário o dever de fundamentação expressa dos atos administrativos que afetem direitos ou interesses legítimos dos particulares, e só a externalização das razões de fato e de direito que conduziram a autoridade à prática de certo ato permitem ao cidadão compreender a decisão e livremente optar entre aceitá-la e impugná-la administrativa ou jurisdicionalmente.

Argumenta que também, só com esta externalização será possível ao órgão julgador controlar a validade do ato impugnado, tendo a Constituição de 1988 estabelecido no inciso X do artigo 93 o dever de fundamentação das decisões administrativas do Poder Judiciário, dever este extensível às autoridades administrativas, por paridade de razão (...).

Pontua que, para que exista uma fundamentação relevante tem ela que ser clara, congruente e suficiente, de tal modo que deve ter-se por não fundamentados atos baseados em razões obscuras, contraditórias e insuficientes (...), e assim, um lançamento efetuado sem fundamentação ou com fundamentação insuficiente, pela não exteriorização clara e precisa dos pressupostos de fato e pela lei aplicável, é nulo por vício de forma, de acordo com ensinamento doutrinário de Alberto Xavier.

Solicita, pois, o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração *sub examine*, por implicar em evidente cerceamento ao seu direito de defesa.

Quanto ao mérito, para a infração 01, invoca que pela leitura do artigo 454 do RICMS, o Estado da Bahia determina que o contribuinte que receber, em virtude de troca, mercadoria devolvida por qualquer pessoa física poderá se creditar do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que comprovada a natureza de operação de devolução.

Reproduz trechos do voto pela Primeira Junta de Julgamento Fiscal, quando do julgamento do Auto de Infração 269133.1212/12-1, relatado pelo ilustre julgador Rubens Moutinho dos Santos, em sessão de julgamento realizada em 17 de outubro de 2013, para concluir que para a garantia do crédito de ICMS decorrente de devolução de mercadorias, o RICMS exige prova da devolução, o que pode ser comprovado pelo Mapa Resumo, Registro de Apuração, Resumo de Entrada e o Resumo de Saídas por CFOP (doc. 04), e para ratificar suas razões, junta ainda, a título exemplificativo, as Notas Fiscais de Devolução (doc. 05).

Assim, seguindo os ditames da legislação baiana, se as saídas são oferecidas à tributação mediante a aplicação da alíquota de 17%, o documento fiscal emitido para a entrada da mercadoria, em razão de troca ou desfazimento da operação, indicará, por óbvio, a improcedência da mesma.

Na infração 03, após transcrever a legislação pertinente que alterou a alíquota interna do ICMS, e apresentar mapa resumo de ECF do mês de março de 2016, quando foi implementada tal alteração, bem como cópia do livro Registro de Saídas de Mercadorias do mesmo período, anota que em relação às saídas de mercadorias ocorridas, de forma correta, utilizou a alíquota de 17% até o dia 09 de março de 2016, tendo, desde o dia subsequente, qual seja, 10 de março de 2016, aplicado a alíquota de 18%, exatamente nos moldes da nova redação do artigo 15, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96, desnecessária a procrastinação em relação à infração, devendo esta ser cancelada, eis que o cálculo do ICMS devido foi realizado nos exatos moldes previstos na norma legal.

Aborda, a seguir, as infrações 04, 05 e 06, em relação às quais indica as omissões apuradas, têm origem na divergência da quantidade de dígitos indicados no código do produto, apontando, na forma de planilha acostada que o código de entrada da mercadoria é diverso daquele de saída da mesma, o que teria ocasionado as diferenças apontadas na autuação.

Menciona exemplo de produto “short praia” no qual efetuou a venda integral da quantidade recebida, e que não pode ser penalizada pela inadaptação dos sistemas utilizados pelo estado da Bahia para a verificação das notas fiscais que, por não serem programados para o reconhecimento dos dígitos relativos à cor das mercadorias, não foi hábil a realizar o cruzamento das informações constantes nas notas fiscais.

Indica que a simples comparação entre documentos de entradas e saídas é suficiente para atestar sua argumentação, concluindo que as diferenças encontradas decorrem do código “R-XX” adicionado ao campo “código produto” das notas fiscais acostadas por amostragem.

Já em relação ao produto de referência 49242, por exemplo, indica ter recebido 105 (cento e cinco) itens e realizou a venda integral desses produtos, não podendo ser prejudicada pela inadaptação dos sistemas utilizados pelo Estado da Bahia para a verificação das Notas Fiscais, que, por não serem programados para o reconhecimento dos dígitos relativos à cor das mercadorias, não foi hábil a realizar o cruzamento das informações constantes nas Notas Fiscais.

Aponta que a simples comparação entre os documentos de entrada e os de saída é suficiente para atestar a sua argumentação, concluindo que a diferença encontrada pela fiscalização decorre exatamente do código “R-XX” adicionado ao campo “Código Produto” das Notas Fiscais, ora acostadas por amostragem.

Diz que o sistema utilizado pelo Estado da Bahia não estando adaptado ao reconhecimento dos dígitos referentes às cores dos produtos, certo é que, em prol da verdade material, atesta que, ao contrário do que entendeu o autuante, jamais omitiu suas movimentações ao Fisco baiano, logo, as omissões apontadas pela fiscalização não ocorreram e decorrem exatamente da parametrização dos códigos dos produtos no cruzamento de informações utilizado, motivo pelo qual a Infração 04 deve ser cancelada.

Analizando a infração 08, reprisa ser pessoa jurídica de direito privado, cuja atuação está voltada para o ramo do comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios. No desenvolvimento de suas atividades, está sujeita à incidência de diversos tributos e, dentre os estaduais, destaca-se o ICMS.

Fala estar o ICMS sujeito ao princípio da não cumulatividade, cuja previsão tem amparo no artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal, sendo que, para justificar a autuação, o autuante fez constar que, para algumas operações, foi aplicada alíquota interestadual em patamar abaixo da devida, a qual, como é de conhecimento, é de 12% para as operações provenientes dos Estados do Centro-Oeste, Nordeste e Espírito Santo e 7% para aquelas advindas das Regiões Sudeste (exceto ES) e Sul.

Pondera que, contudo, o imposto foi antecipado, não havendo de se falar em cobrança de ICMS, em razão da diferença apurada pela fiscalização, muito menos na aplicação da penalidade prevista no artigo 42, II, “d” da Lei Estadual 7.014/96.

Esclarece que como se infere das Notas Fiscais envolvidas (doc. 09), para a antecipação do ICMS no Estado da Bahia, corretamente procedeu à fórmula de cálculo descrita:  $Y = [\text{Alíquota Interna} \times \text{valor da operação}] - \text{Imposto Destacado na Nota Fiscal}$ .

Reitera que na ânsia de entender a autuação que, não trouxe elementos mínimos e suficientes para a exata compreensão da infração imputada conclui (na verdade, presume) que houve glosa de crédito, em razão de suposta utilização de benefício fiscal utilizado pelos estabelecimentos remetentes.

Ressalta que, conforme já elucidado no tópico de nulidade, a fiscalização não aponta qualquer justificativa para a aplicação de alíquotas em patamares reduzidos, o que lhe impossibilita a compreensão do real motivo da lavratura da infração contra os efeitos concretos derivados do ato normativo, o qual restringe o direito do contribuinte de efetuar o creditamento do ICMS.

Frisa possuir o Secretário de Estado da Fazenda legitimidade para figurar no feito, porquanto, nos termos do artigo 22 da Lei Complementar Estadual nº 14/92, compete ao mesmo proceder à arrecadação e à fiscalização da receita tributária, atribuições que se relacionam diretamente com a finalidade buscada na ação mandamental, e o benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (artigo 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (artigo 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente.

Aduz que o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária, e se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIN, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado, como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas, e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território.

Diante de todo o exposto, fala ser o cancelamento da Infração 08 a única medida que se impõe.

Por fim, diante do exposto, requer seja decretada a nulidade do presente Auto, eis que não há elementos que permitam a identificação mínima das infrações, impedindo o exercício do seu direito de defesa, entretanto, caso superada a preliminar de nulidade suscitada seja o presente Auto de Infração julgado improcedente, pelos fatos acima expostos, e alternativamente, caso este Órgão Julgador necessite esclarecer algum dos fatos/documentos acostados nesta peça de defesa, seja o julgamento convertido em diligência, em respeito ao princípio da verdade material.

Informa que receberá todas as intimações pertinentes ao presente feito no endereço dos representantes que subscrevem a peça apresentada, cujo endereço profissional indica.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 4.647 a 4.660 esclarece, após resumo da autuação e defesa, terem sido lavradas oito infrações, sendo a para a infração 01 as planilhas se encontram anexadas às fls. 335 a 341, na infração 02 às fls. 342 a 357, na infração 03 foram anexados às fls. 358 a 368, os demonstrativos das infrações 04, 05 e 06 se encontram anexados às fls. 369 a 4.069, já a infração 07 tem demonstrativos acostados às fls. 407 a 4.077, e na infração 08 as planilhas se encontram às fls. 4.078 a 4.562, e ao longo da fiscalização, foram arrecadados documentos fiscais, planilhas, e outros, os quais se encontram anexados às fls. 55 a 327.

Aponta que ao longo da fiscalização foram realizadas quatro intimações, conforme folhas 08, 09, 10, 11 e 12, e respectivos anexos, prolongando-se até a folha 54, quando foram solicitados informações e documentos fiscais para melhor fundamentar e entender os fatos fiscais ocorridos nas operações do estabelecimento, tendo o contribuinte apresentado, conforme se pode verificar nos Termos de Arrecadação lavrados às folhas 55 a 327. Acrescenta aos documentos arrecadados os seguintes elementos: Recibo de Solicitação de Retificação, Notificações Fiscais e a Ordem de Serviço, os quais foram acostados às folhas 328 a 334.

Sobre a nulidade aventada, aponta que as planilhas da infração que o contribuinte se fundamentou para pedir a nulidade do Auto de Infração estão acostadas às fls. 4.078 a 4.332, para o exercício de 2015, e 4.333 a 4.562 para o exercício de 2016, estando as regras de nulidade previstas nos artigos 18 a 21 do RPAF/99, às quais serão usadas a seguir para demonstrar que a fiscalização em lide não pode ser considerada nula em qualquer das infrações lavradas, e em particular na de número 08.

Aduz que o Auto de Infração foi praticado por autoridade fiscal competente investida junto ao órgão público, que é a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, todos os atos praticados durante a fiscalização não preteriram o direito de defesa, as decisões tomadas pela autoridade fiscal foram consubstanciadas nas normas tributárias, e as que o contribuinte questionou serão esclarecidas abaixo, e no lançamento houve elementos suficientes para se determinar as infrações, conforme demonstrativos anexados ao feito.

Embora o contribuinte tenha questionado a precisão da natureza das infrações, considera que foi possível determiná-la, inclusive o valor a ser constituído como crédito do Estado, e os dispositivos infringidos pelo estabelecimento em lide corresponderam aos indicados no Auto de Infração, inclusive com as descrições respectivas.

Adianta que alíquotas de crédito abaixo das modulares foram praticadas já no período fiscalizatório (ainda que somente para a apuração do imposto por Antecipação Total ou Tributária e não para o regime de Apuração por Antecipação Parcial, como questionou o contribuinte) como bem se pode verificar à Intimação (fls. 12 e 13 do dia 02/05/2017), às fls. 16, 19, 20 e 22, para mercadorias oriundas do Espírito Santo; às fls. 16, 17 e 19, para mercadorias oriundas de Minas Gerais; e para mercadorias oriundas de Pernambuco, às fls. 21 e 22.

Fala também, que o contribuinte de posse das planilhas contidas na Intimação do dia 02/05/17, já pronunciara pontos de vista, conforme se pode verificar às fls. 148 e 149, cujo teor reproduz: *“Analisando a relação apresentada, pode-se entender que a glosa dos créditos decorreria da utilização de suposto benefício fiscal pelo estabelecimento remetente que resultado na redução do tributo incidente na operação”*. E no parágrafo seguinte, afirma que: *“Importante esclarecer que os remetentes localizados nos Estados de Minas Gerais, Goiás e Pernambuco são lojas próprias comerciais (filiais) e não centrais de distribuição de terceiros, ou seja, as mercadorias recebidas nos códigos mencionados são decorrentes de transferências entre filiais varejistas, não tendo sido utilizado benefício fiscal que acarretasse na redução da carga tributária”*. (Grifo no original).

Aponta ter o contribuinte dito ainda naquele mesmo documento, já agora à fl. 149, que *“No que diz respeito às mercadorias recebidas diretamente do Estado do Espírito Santo, esclarecemos que também se trata de transferência de mercadoria oriunda de estabelecimento próprio atacadista (filial)”*.

Se posiciona no sentido de que não há que se falar de desinformação do contribuinte em lide acerca da legislação (Decreto nº 14.213, de 22/11/2012) que prevê a vedação de créditos fiscais relacionados às entradas de mercadorias que possuem benefício fiscal do ICMS e que o Governo do Estado da Bahia não reconhece, já que não foi autorizado por convênio ou protocolo, conforme previsto na Lei Complementar Federal 24 de 07/01/1975, acreditando também ser dever do contribuinte conhecer as normas da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Reafirma ter o contribuinte conhecimento dos motivos que levaram a fiscalização a vedar os créditos fiscais, tornando sem efeito o seu requerimento para anular a Infração 08 e, por extensão, todo o Auto de Infração.

Quanto ao mérito, para a infração 01, reitera que os documentos que apoiam a infração em lide estão acostados às fls. 335 a 341, e conforme se pode verificar à fl. 4.569, verso, o próprio contribuinte copiou e colou o inciso II, do §1º do artigo 454, que diz que o contribuinte poderá se creditar do imposto debitado por ocasião da saída de mercadoria, caso haja troca ou desfazimento do negócio, se obtiver, *“na nota fiscal referida no inciso I ou em documento apartado,*

*declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade*”, concluindo no sentido de que, como não foi apresentada nem a Nota Fiscal nem o documento apartado, ambos com a citada declaração do consumidor, mantém todos os termos da autuação.

Já na infração 03, frisa que a mesma foi baseada nos elementos contidos nas planilhas acostadas às fls. 358 a 368, as quais foram extraídas das Escriturações Fiscais Digitais (EFDs) apresentadas pelo contribuinte e processadas pelo Sistema Integrado de Auditoria Fiscal (SIAF), o qual gerou o relatório inicial para efeitos de intimação, e ao reavaliar os arquivos através de outro roteiro do SIAF, constatou que efetivamente o contribuinte aplicou a alíquota de 18% a partir do dia 10 de março de 2016, motivo pelo qual retira a mesma da autuação.

Para as infrações 04, 05 e 06, fala serem decorrentes de omissão de saídas de mercadorias (reais ou presumidas), conforme levantamento quantitativo de estoques, observando não ter o contribuinte abordado objetivamente as mesmas, e sim, generalizou a sua defesa.

Enfrentando os tópicos defensivos, registra que conforme se pode verificar, o contribuinte foi intimado no dia 02/05/17, conforme fls. 12 e 13, cujos demonstrativos foram anexados às fls. 38 a 52 (inclusive com a Lista geral de omissões), sobre o levantamento quantitativo de estoques do exercício de 2014, mas o mesmo não se pronunciou na questão da codificação.

Garante que acaso tivesse analisado e se posicionado no sentido que o fez na defesa, teria detectado os problemas levantados e, se necessário, solicitado do defendente um requerimento, no qual requeresse a liberação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) visando a retificação dos códigos das mercadorias na Escrituração Fiscal Digital (EFD). Se não requereu, não lhe cabia tomar outra iniciativa que não a de autuar. Aliás, apresentar previamente a lista geral de omissões nem era necessária.

Observa também que o contribuinte requereu a abertura do SPED para retificar os registros de 2014, conforme Termo de Arrecadação acostado à fl. 141, estando o mesmo anexado às fls. 144 e 145. No entanto, mesmo após ter retificado as EFDs, houve omissões. De posse desse entendimento, pergunta a razão de não ter requerido a retificação dos arquivos dos exercícios de 2015 e 2016.

Destaca o fato de que as mercadorias foram agrupadas quando do levantamento quantitativo de estoque, conforme bem atestam os relatórios às fls. 727 a 790, para o exercício de 2014; fls. 1.909 a 2.096, para o exercício de 2015; e fls. 3.252 a 3.515, em obediência ao inciso III, do artigo 3º, da Portaria 445/98, cujo teor transcreve, bem como o fato de que em todos os relatórios em foco há a assinatura do preposto oficial do contribuinte confirmando que recebeu uma cópia destes.

Apona que no corpo da sua defesa o contribuinte não especifica em que exercício é que encontrou os resultados apontados para as mercadorias que indicou, e ao analisar a contestação apresentada para uma das mercadorias, registra que muito embora o contribuinte não tenha especificado o exercício em que considera que houve erro nas omissões das mercadorias que citou, analisa a mercadoria “Short estampado” nos três exercícios fiscalizados, a fim de que se retire dúvidas.

Para o exercício de 2014, com base nos elementos apontados pela defesa (e somente com eles), verificou que a mercadoria em foco apresentou omissão de 05 (cinco) unidades, enquanto no exercício de 2015 assegura não ter havido omissão deste produto com código 49.238, e sim, omissão de saída para o produto com código 49.238R-04, conforme se pode constatar à fl. 903, e como a defesa se deu em função da soma entre as omissões dos produtos 49.238 e 49.238R-04, garante estar a análise prejudicada, por não poder somar duas omissões uma vez que não existiu omissão para a mercadoria com código 49.238.

Finalmente, para o exercício de 2016 assegura não ter havido omissão deste produto para o período em foco, conforme se pode verificar às fls. 2.279 e seguintes, e diante disso, deixa de fazer o comparativo e prestar informação fiscal a respeito do posicionamento do contribuinte.

Conclui que de tudo o contribuinte só questionou a infração 04, conforme os termos de sua impugnação, mas este questionamento focou apenas em quatro mercadorias, cuja fundamentação não teve base suficiente para que se fizesse qualquer revisão até porque o levantamento quantitativo de estoque foi feito com base na Portaria 445, de 10/08/98, ou seja, agrupando por espécie de mercadoria, o que atesta que houve omissão mesmo com o agrupamento, e com base nisso, mantém a autuação para as infrações 04, 05 e 06.

Quanto a infração 08, após indicar que as planilhas que deram sustentação a autuação estão acostadas às fls. 4.079 a 4.562, sendo que para o exercício de 2015, são as fls. 4.080 a 4.332, enquanto para o exercício de 2016 são as fls. 4.333 a 4.562, diz que as alíquotas de crédito abaixo das modulares foram praticadas já no período fiscalizatório (ainda que apenas para a apuração do imposto por Antecipação Total ou Tributária e não para o regime de Apuração por Antecipação Parcial, como questionou o contribuinte) como bem se pode verificar na intimação anexada às fls. 12 e 13 do dia 02/05/2017, planilhas das fls. 16, 19, 20 e 22, para mercadorias oriundas do Espírito Santo, planilhas das fls. 16, 17 e 19, para mercadorias oriundas de Minas Gerais e para mercadorias oriundas de Pernambuco, planilhas constantes das fls. 21 e 22.

Adianta que o contribuinte, de posse das planilhas contidas na intimação do dia 02/05/17, se pronunciou, conforme se pode verificar consoante fls. 148 e 149: *“Analisando a relação apresentada, pode-se entender que a glosa dos créditos decorreria da utilização de suposto benefício fiscal pelo estabelecimento remetente que resultado na redução do tributo incidente na operação”. E no parágrafo seguinte, afirma que “Importante esclarecer que os remetentes localizados nos Estados de Minas Gerais, Goiás e Pernambuco são lojas próprias comerciais (filiais) e não centrais de distribuição de terceiros, ou seja, as mercadorias recebidas nos códigos mencionados são decorrentes de transferências entre filiais varejistas, não tendo sido utilizado benefício fiscal que acarretasse na redução da carga tributária”.*

Reproduz da mesma forma, posição da empresa à fl. 149, que *“No que diz respeito às mercadorias recebidas diretamente do Estado do Espírito Santo, esclarecemos que também se trata de transferência de mercadoria oriunda de estabelecimento próprio atacadista (filial)”.*

Daí pontua que não há que se falar de desinformação do contribuinte em lide acerca da legislação (Decreto nº 14.213, de 22/11/2012), a qual prevê a vedação de créditos fiscais relacionados às entradas de mercadorias que possuem benefício fiscal do ICMS, uma vez o Estado da Bahia não reconhecer tal benefício, já que não foi autorizado por convênio ou protocolo, conforme previsto na Lei Complementar Federal nº 24 de 07/01/1975, não tendo cabimento a declaração de desconhecedor a legislação, pois é a mesma que normatiza os fatos fiscais onde opera.

Portanto, assevera que o sujeito passivo tinha pleno conhecimento dos créditos fiscais que foram vedados, não tendo motivo para requerer a nulidade da Infração 08 e, por extensão, a nulidade do próprio Auto de Infração, destacando que a defesa sobre esta infração, não nominou os exercícios e nem apontou qualquer dos meses, mas generalizou, apesar de se tratar dos meses de janeiro, março, abril e dezembro de 2015 e março, julho, setembro, novembro e dezembro de 2016.

Aponta que Goiás e Espírito Santo foram os Estados em que a fiscalização fez a vedação de crédito fiscal para o contribuinte em foco pelas entradas interestaduais de mercadorias, que se deu em consonância com o Decreto nº 14.213, de 22/11/2012 e suas atualizações (bem como as normas dos respectivos Estados), já que aquele indica que a Secretaria da Fazenda Estadual da Bahia só reconhece benefícios fiscais do ICMS se autorizados por convênio ou protocolo, conforme Lei Complementar nº 24, de 07/01/1975.

No caso da vedação de créditos provenientes do Estado de Goiás, cujos benefícios constam do Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás, Decreto nº 4.852, de 29/12/1997 e suas atualizações, no artigo 11, inciso III do Anexo IX, ou seja, outorga crédito para *“Outras mercadorias remetidas de estabelecimento distribuidor ou atacadista”*, tem-se que: quando o varejo transfere mercadorias para outro estabelecimento de outra unidade da federação, há a equivalência em relação ao atacado (o setor varejista passa a ter o mesmo tratamento fiscal dado



ao setor atacadista), sendo isso é o que diz a alínea “a”, inciso III, do mencionado artigo 11, cujo teor reproduz.

Como as mercadorias transferidas do Estado de Goiás foram realizadas por um único estabelecimento, cujo CNPJ está sob o nº 09.054.385/0092-81, e este corresponde a uma unidade de varejo, conforme se pode verificar pelas Notas Fiscais, pelo CNAE e pelo tipo de operação; a redução dos créditos está sob os auspícios das normas do Regulamento do ICMS de Goiás, haja vista que o inciso III, do artigo 11, do citado Regulamento prevê a equivalência do comerciante varejista ao atacadista nas saídas interestaduais.

Diante disso, mantém a autuação para o crédito reclamado das Notas Fiscais indicadas nos demonstrativos acostados ao Auto de Infração, as quais, estão anexadas de forma apartada.

Quanto ao estado do Espírito Santo, anota que tal vedação de créditos (cujos benefícios constam do artigo 530-L-R-B da sua legislação), créditos estes que são direcionados para o fornecedor na condição de estabelecimento atacadista, verificou-se que a vedação realizada pela fiscalização se deu ao se constatar que a atividade do remetente era de atacadista, aqui identificada pela INBRANDS S/A, cujo CNPJ está sob o número 09.054.385/0057-07, e a sua atividade econômica é “Comércio Atacadista Artigos Vestuário...”.

Fala que o Decreto 2082-R, de 27/06/2008, DOE de 30/06/2008, introduziu alterações no RICMS/ES, diz, no artigo 530-R-L-B, que *“o estabelecimento comercial atacadista estabelecido neste Estado poderá, a cada período de apuração, estornar, do montante do débito registrado em decorrência de suas saídas interestaduais, destinadas a comercialização..., o percentual a trinta e três por cento, de forma que, após a utilização dos créditos correspondentes apurados no período, a carga tributária efetiva resulte no percentual de um por cento”*.

Como as mercadorias transferidas do Estado do Espírito Santo foram realizadas por um único estabelecimento, de CNPJ 09.054.385/0057-07, e este corresponde a uma unidade de atacado, conforme se pode verificar nas Notas Fiscais, a redução dos créditos está sob os auspícios das normas do Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo, conforme o artigo 530-R-L-B, do mesmo, que prevê o benefício ao comerciante atacadista nas saídas interestaduais, o que o faz manter a autuação para o crédito reclamado das Notas Fiscais indicadas nos demonstrativos acostados ao lançamento, anexados apartadamente.

Conclui indicando remanescer débito de R\$ 1.119.326,53, na forma de quadro resumo que apresenta.

Em petição datada de 10 de outubro de 2017, a empresa autuada (fls. 4.688 e 4.689) informa o recolhimento dos valores correspondentes às infrações 02 e 07, e solicitando o reconhecimento da extinção do referido crédito tributário, apresentando cópia do DAE às fls. 4.691 e 4.692.

A empresa autuada se manifesta às fls. 4.694 a 4.705, acerca da informação fiscal prestada pelo autuante, reiterando a nulidade da autuação por falta de fundamentação das infrações que teria cometido, refutando o argumento do autuante de que teria tido ciência das acusações na fase de fiscalização, ocasião na qual teria prestado os esclarecimentos tidos como necessários.

Após transcrever o teor dos artigos 18 e 19 do RPAF/99, explicita inexistir em tais dispositivos qualquer exceção para a obrigatoriedade da completa fundamentação do relatório fiscal, ainda que as infrações tenham sido apresentadas e/ou esclarecidas em fase fiscalizatória, e as informações prestadas pelo mesmo deixam nítido, ao seu entender, o excesso de poder da Fazenda Estadual sobre o contribuinte.

Aponta dever a autoridade fiscal de atentar para o artigo 142 do CTN, (reproduzido), destacando que a legislação baiana, tal como o CTN não dispensam a necessidade de indicação do embasamento legal do Auto de Infração nos casos em que a lavratura preceder de fase fiscalizatória em que, porventura, seja adiantado ao contribuinte o teor das acusações.

Pontua que durante a fiscalização, não há órgão julgador colegiado para verificar a situação fática, sendo certo que a única autoridade a analisar e acatar ou não os fundamentos do contribuinte é o próprio autuante, configurando ato unilateral.

Assim, fala ser impositivo o reconhecimento da nulidade do lançamento em tela, eis que o próprio autuante assumiu, em suas informações, a ausência de embasamento legal das infrações.

Quanto ao mérito da infração 01, diante da arguição do autuante de que não apresentou a nota fiscal nem o documento apartado, mantendo a autuação, destaca que apresentou todos os documentos necessários para comprovar a validade dos créditos fiscais, vez ter trazido aos autos o Resumo, registro de Apuração, Resumo de Entradas, Resumo de Saídas por CFOP, e as notas fiscais de devolução.

Reitera que seguindo os ditames da legislação estadual, se as saídas são oferecidas à alíquota de 17%, o documento fiscal emitido para a entrada da mercadoria, em razão da troca ou desfazimento da operação, indicará a mesma alíquota utilizada na operação anterior, para que todos os efeitos da mesma sejam anulados.

Tendo em vista que na informação fiscal o autuante desconsiderou todo o conjunto probatório apresentado na impugnação, entende não haver matéria a ser rebatida, reiterando os termos iniciais da defesa.

Para as infrações 04, 05 e 06, chama a atenção para o fato de que, ao ser ver, o autuante busca justificar os vícios perpetrados na autuação, ao argumento de que possibilitou à empresa autuada a prestação de esclarecimentos durante a fase fiscalizatória.

No mérito, reitera que as omissões apuradas, têm origem na divergência da quantidade de dígitos indicados no código do produto.

Para exemplificar, colaciona planilha na qual indica que o código de entrada da mercadoria é diverso daquele de saída da mesma, o que teria ocasionado as diferenças apontadas na autuação.

Menciona exemplo de produto “short praia” no qual efetuou a venda integral da quantidade recebida, e que não pode ser penalizada pela inadaptação dos sistemas utilizados pelo estado da Bahia para a verificação das notas fiscais que, por não serem programados para o reconhecimento dos dígitos relativos à cor das mercadorias, não foi hábil a realizar o cruzamento das informações constantes nas notas fiscais.

Indica que a simples comparação entre documentos de entradas e saídas é suficiente para atestar sua argumentação, concluindo que as diferenças encontradas decorrem do código “R-XX” adicionado ao campo “código produto” das notas fiscais acostadas por amostragem.

Reforça que jamais omitiu suas movimentações ao fisco baiano, e caso se entenda que os documentos acostados a título exemplificativo não sejam suficientes para demonstrar seu direito, seja o feito convertido em diligência, em respeito ao princípio da verdade material.

Na infração 08, registra que a autuação não trouxe elementos mínimos e suficientes para a exata compreensão da acusação imputada, e quanto ao mérito reitera que os estabelecimentos a que se referem os CNPJs listados nas notas fiscais analisadas são lojas comerciais, e nesse cenário, as mercadorias recebidas pela autuada são decorrentes de mera transferência de estoque entre empresas do mesmo grupo, não havendo que se falar em utilização de benefício fiscal redutor de carga tributária.

Ressalta, ainda, que a infração relatada desobedece ao pacto federativo, na medida em que não é possível permitir que um estado da Federação ao se sentir lesado pela lei de outro estado, julgue tal lei como inconstitucional (por descumprimento da forma exigida para a concessão do benefício ou incentivo fiscal) e, a partir de tal julgamento, passe a adotar postura de retaliação a ele, não aceitando créditos oriundos de aquisições feitas de estabelecimentos localizados no estado que concedeu o benefício fiscal e exigindo, por via indireta, tributos por ele não cobrados.

Traz excerto de decisão do STJ, pela sua 2ª Turma, no RMS 31.714/MT, tendo como Relator o Ministro Castro Meira, julgado em 03/05/2011, DJ-e 19/09/2011, bem como decisão do Tribunal de

Justiça do Estado da Bahia, que decidiu pela inconstitucionalidade do Decreto 14.213/2012, embora não traga detalhes essenciais, como órgão do tribunal, Relator e data, motivo que o leva a solicitar o cancelamento da infração.

Por fim, reitera os pedidos de nulidade do Auto de Infração, diante da falta de elementos que permitam a identificação mínima das infrações, impedindo o exercício do direito de defesa, e caso superada a preliminar, seja o lançamento julgado improcedente, e alternativamente, caso se necessite de esclarecimentos adicionais, que seja convertido em diligência, em respeito ao princípio da verdade material.

Cientificado de tal manifestação, o autuante volta a se pronunciar, após breve histórico dos fatos, no sentido de que (fls. 4.707 a 4.712), as regras de nulidade estão previstas nos artigos 18 a 21 do RPAF/99, as quais foram analisadas em relação ao conteúdo do Auto de Infração na primeira Informação Fiscal, objetivando contrapor os elementos da defesa, acrescentando que o mesmo trouxe elementos novos que consubstanciassem anular a lavratura das infrações contidas no lançamento e por conta disso, não tecerá novas considerações, considerando que não há que se falar de nulidade.

No mérito, para a infração 01, argumenta que o inciso II, do §1º do artigo 454 do RICMS/12, diz que o contribuinte poderá se creditar do imposto debitado por ocasião da saída de mercadoria, caso haja troca ou desfazimento do negócio, se obtiver, *“na nota fiscal referida no inciso I ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade”*. Como não foram apresentadas, tanto no período fiscalizatório quanto nas duas intervenções, nem as notas fiscais, nem os documentos apartados, ambos com a citada declaração do consumidor, mantém todos os termos da autuação.

Nas infrações 04, 05 e 06 observa que o contribuinte requereu a abertura do SPED para retificar os registros de 2014, conforme Termo de Arrecadação acostado à fl. 141, entretanto, mesmo após a retificação das EFDs, houve omissões.

Além disso, destaca que outro ponto relevante é o fato de que as mercadorias foram agrupadas quando do levantamento quantitativo de estoque, conforme bem atestam os relatórios às fls. 727 a 790, para o exercício de 2014 fls. 1.909 a 2.096, para o exercício de 2015 e fls. 3.252 a 3.515, em obediência ao inciso III, do artigo 3º, da Portaria 445, de 10/08/1998, além do que sequer especifica em que exercício é que encontrou os resultados apontados para as mercadorias que indicou como sem omissão.

No que se relaciona aos supostos erros de omissões encontrados no Levantamento Quantitativo de Estoques, alega ter feito uma análise específica, quando da primeira informação fiscal, sobre a mercadoria “Short estampado”, na qual demonstrou que o contribuinte não tem razão, uma vez que o levantamento quantitativo de estoque foi feito com base na Portaria 445, de 10/08/98, ou seja, agrupando por espécie de mercadoria, o que atesta que houve omissão mesmo com o agrupamento. Com base nisso, mantém a autuação para as ditas infrações.

Na infração 08, reitera a informação fiscal prestada anteriormente quando fez uma análise detalhada da autuação e dos elementos apresentados pela defesa, mantendo o crédito reclamado para a mesma.

Apresenta quadro resumo das infrações após a informação fiscal, no qual mantém todas as infrações, exceto a de número 03.

Consta às fls. 4.715 a 4.717, extrato de pagamento relativo ao reconhecimento de parte do valor lançado.

## VOTO

O lançamento constitui-se em oito infrações arroladas pela fiscalização, sendo objeto de impugnação por parte da empresa autuada as de número 01, 03, 04, 05, 06 e 08.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, 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 existem questões preliminares a serem analisadas, a começar pelo da inexistência de fundamentação do lançamento, pela não exteriorização clara e precisa dos pressupostos de fato e pela lei aplicável, o que o tornaria nulo por vício de forma.

A este respeito, esclareço que toda a fundamentação do lançamento, incluindo a infração 08 trazida como exemplo pelo sujeito passivo, se encontra devidamente demonstrada, em cada infração de *per si*, não somente com o dispositivo da Lei 7.014/96, reguladora do ICMS, bem como, quando possível e cabível, da disposição no Regulamento do ICMS do Estado.

Assim, por exemplo, na referida infração 08, foi mencionado o artigo 12-A da Lei 7.014/96, que trata de antecipação parcial, mesma matéria da acusação, qual seja, multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, e devidamente registradas na escrituração fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Muito embora não o mencione especificamente, o demonstrativo elaborado e anexado aos autos, além de entregue ao sujeito passivo, esclarece que o débito apurado se refere ao não reconhecimento dos créditos destacados nos documentos fiscais de origem das operações interestaduais, em atenção ao comando do Decreto 14.213/2012 então vigente no Estado da Bahia, tendo o contribuinte tanto na defesa apresentada, quanto na manifestação posteriormente trazida, rebatido os argumentos da acusação fiscal, com clareza e objetividade, o que demonstra o pleno entendimento da acusação.

Da leitura dos artigos 18 e 19 do RPAF/99, invocados pela impugnante em seu favor, constato inexistir possibilidade de se enquadrar nos mesmos qualquer conduta adotada ao longo da autuação, sendo explícito no lançamento a obediência ao artigo 142 do CTN, bem como o artigo 39 do RPAF/99, o que o torna apto a produzir efeitos jurídicos.

Se é certo a independência do autuante de, obedecendo a legislação proceder os atos de constituição do crédito tributário, que entender corretos, também o é, em atenção ao princípio da ampla defesa e do contencioso, a possibilidade de discordância da empresa autuada e a apresentação de defesa administrativa, *ex vi* o artigo 121 do RPAF/99, e sua apreciação pelo órgão julgador administrativo, o qual decidirá de acordo com as provas dos autos, de forma independente, no sentido de praticar a necessária justiça fiscal.

A decisão administrativa proferida quando da instalação do contencioso implica controle de legalidade do ato administrativo constitutivo do crédito tributário do lançamento, uma vez estar a Administração Pública submetida aos princípios constitucionais, moralidade, eficiência, da estrita legalidade, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, a fim de se alcançar a acima mencionada justiça fiscal.

Logo, a função precípua do julgador administrativo consiste na análise do lançamento de ofício de crédito tributário, e saneado que esteja o processo administrativo instaurado se exige o exercício da jurisdição administrativa correspondente, para fins de resolução do feito através de um ato decisório, o que ocorre neste momento, no qual, reitero, não vislumbro a nulidade processual aventada.

Quanto a solicitação de realização de diligência/perícia, indefiro a mesma, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido tal pedido, quando o julgador considerar

suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

Impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:

*“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.*

*1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.*

*2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.*

*3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.*

*4. Agravo regimental desprovido.*

*Processo:* AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1

*Relator:* Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

*Julgamento:* 12/05/2015

*Órgão Julgador:* T3 - TERCEIRA TURMA

*Publicação:* DJe 18/05/2015”

Os elementos constantes nos autos são suficientes para o pleno convencimento do julgador e o deslinde da questão, nos termos do artigo 147 incisos I, alínea “a” e II, alínea “a” do RPAF/99, o que, da mesma forma, concorre para tal indeferimento.

Por tais razões, não acolho as questões preliminares suscitadas pela defesa.

Adentrando no mérito da autuação, observo, em primeiro lugar, que as infrações 02 e 07 não tendo sido contestadas pelo sujeito passivo, e recolhidas, estão fora da lide, e tidas como procedentes.

Uma observação geral é o fato de ter o autuante se baseado na escrituração fiscal transmitida pelo sujeito passivo, uma vez que à época dos fatos geradores a empresa autuada se encontrava obrigada a apresentar a EFD, qual seja a Escrituração Fiscal Digital, sendo esta causa importante para a não aceitação de tais elementos de prova.

Importante esclarecer ser a EFD, uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vem a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos

fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a autuada.

Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no Estado da Bahia, inserido nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.

Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.

Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.

Tal escrituração prevista na forma deste Convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

Lembro que de acordo com a informação fiscal prestada, a empresa solicitou e obteve autorização para a retificação de sua escrituração fiscal (EFD), de forma a poder corrigir inconsistências, já no curso da fiscalização empreendida.

Assim, tendo a autuante embasado o seu trabalho nos arquivos de EFD elaborados e transmitidos pelo sujeito passivo, cabe unicamente a este a responsabilidade sobre os erros e omissões ocorridos.

Na infração 01, a acusação é a de que o sujeito passivo teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, o que é negado pela empresa, sob o argumento de ter provado que as devoluções atenderam a legislação pertinente.

Ou seja: são devoluções efetivadas por pessoas físicas, consumidores, as quais não possuem e não estão obrigadas a emissão de notas fiscais de devolução, caso em que cabe à empresa autuada, quando recebe tais produtos em devolução (geralmente troca), emitir nota fiscal de entrada, relativa àquela mercadoria que está sendo devolvida, com a apropriação do crédito fiscal, bem

como atentar para as normas regulamentares, pois a simples emissão do documentos fiscal não convalida a devolução, muito menos o uso do crédito fiscal.

No RICMS/12, aplicado ao período autuado, a regra está insculpida nos artigos 454 e 455, os quais assim dispõem:

*“Art. 454. O contribuinte que receber em virtude de troca ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada a emissão de nota fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:*

*I - emitir nota fiscal na entrada das mercadorias, mencionando a quantidade e a descrição da mercadoria, o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;*

*II - obter, na nota fiscal referida no inciso I ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;*

*III - lançar a nota fiscal referida no inciso I no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações com Crédito do Imposto”, quando for o caso.*

*§ 2º A nota fiscal (entrada) emitida na forma do § 1º deste artigo servirá para acompanhar a mercadoria em seu transporte até o estabelecimento de origem.*

*Art. 455. Tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante o dia ou a semana, devendo especificar a quantidade e a descrição das mercadorias, o número, a série, a subsérie e a data dos documentos fiscais originários, sem prejuízo dos procedimentos previstos nos incisos II e III do § 1º do art. 454”.*

Inicialmente resta claro que na forma da legislação posta, não basta apenas e tão somente emitir a nota fiscal de entrada, como pretende a autuada, para convalidar o uso do crédito fiscal. É necessário, também e sobretudo, a existência da *“declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade”* de que ela nos fala, como condição *sine qua* para a validação dos créditos.

Tais disposições acima mencionadas falam em *“poderá”* e *“prova inequívoca”* da devolução, sendo que na primeira (possibilidade), leva, de imediato, não a uma determinação, como quer fazer crer a empresa autuada, e sim, a um fato que pode ocorrer ou não, ao passo que a segunda disposição (prova inequívoca) é auto explicável, e no caso em apreço, esta prova não veio aos autos e somente poderia ter sido trazida pelo sujeito passivo, o qual, entretanto, não o fez.

A exigência legal, e o móvel da autuação, foram justamente a falta de apresentação do *“documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade”*, que se apresenta como elemento essencial para a possibilidade de apropriação do crédito fiscal. Na sua falta, como no caso presente, o crédito fiscal não pode ser apropriado, pois lhe faltaria o vínculo essencial para a confirmação da operação de devolução.

Da mesma forma, o paradigma trazido não pode ser acolhido, por se referir a situação diversa da aqui presente, ou seja, houve a *“prova inequívoca”* de que nos fala a legislação, diferentemente do caso presente, além da mesma não ser vinculante, havendo de prevalecer o princípio do livre convencimento motivado do julgador, igualmente denominado de princípio da persuasão racional.

Pelo mesmo, o qual se encontra insculpido no artigo 93, inciso IX da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional 45, se prevê como direito das partes que todas as decisões sejam fundamentas, sob pena de nulidade, sendo, pois, a motivação das decisões uma obrigação do julgador e direito das partes que esperam uma decisão justa, evitando que as mesmas sejam arbitrárias e sem fundamentação legal e constitucional, ou seja, a fundamentação das decisões

judiciais é direito fundamental das partes, cabendo ao juiz, em observâncias aos princípios do contraditório e ampla defesa analisar as razões apresentadas pelas partes, para daí decidir.

No entendimento esposado pelo STF *“Vige em nosso sistema o princípio do livre convencimento motivado ou da persuasão racional, segundo o qual compete ao Juiz da causa valorar com ampla liberdade os elementos de prova constantes dos autos, desde que o faça motivadamente, com o que se permite a aferição dos parâmetros de legalidade e de razoabilidade adotados nessa operação intelectual. Não vigora mais entre nós o sistema das provas tarifadas, segundo o qual o legislador estabelecia previamente o valor, a força probante de cada meio de prova”* (RHC 91.161, na ótica do Relator Ministro Menezes Direito, DJe 25/04/2008).

A doutrina, conforme nos ensina Freddie Didier Junior (Curso de Direito Processual Civil. Introdução ao direito Processual Civil de Conhecimento. 13ª ed. Salvador, BA, Editora Jus Podivm, 2011. Vol. 1, p. 40), entende que o juiz, não obstante aprecie as provas livremente, não segue as suas impressões pessoais, mas tira a sua convicção das provas produzidas, ponderando sobre a qualidade e a força probante destas; a convicção está na consciência formada pelas provas, destacando ainda, que a liberdade na apreciação das provas está sujeita a certas regras quanto à convicção, que fica condicionada: a) aos fatos nos quais se funda a relação jurídica; b) às provas destes fatos colhidas no processo; c) às regras legais de prova e às máximas de experiência; d) e aos critérios da racionalidade (não podendo decidir com base em questões de fé, por exemplo).

Neste órgão de julgamento, da mesma maneira, posso mencionar decisões como a do Acórdão CJP 0254-12/18 no qual o ilustre Conselheiro Relator José Carlos Barros Rodeiro assim se manifestou:

*“Feita a primeira análise, vê-se que o caso é de utilização de créditos fiscais em razão de devoluções de mercadorias que normalmente ocorrem em momento posterior às vendas realizadas, supostamente desacobertadas da documentação fiscal necessária. A norma expressa no art. 653, do RICMS é clara, sobretudo quando trata da necessidade da existência de prova inequívoca da devolução, conforme sublinhado na decisão de piso.*

*Nessa esteira, à vista dos documentos trazidos aos autos pela recorrente ao longo do processo e as informações fiscais, vejo que o sujeito passivo não logrou comprovar, de maneira inequívoca, que houve as operações de devolução como afirma ao longo do processo”.*

Desta forma, a vista da não desconstituição da acusação por parte do contribuinte, através de meio de prova consistente, fica a mesma mantida.

Na infração 03, a acusação recai sobre aplicação de alíquota a menor sobre operações de saídas de mercadorias escrituradas, tendo a defesa negado tal fato.

Em sede de informação fiscal, o próprio autuante reconhece o equívoco cometido, diante da comprovação de que, quando da mudança da alíquota de 17% para 18% advinda da edição da Lei 13.461/15, DOE de 11/12/15, em vigor a partir de 10/03/16, a qual alterou o inciso I do artigo 15 da Lei 7.014/96, tal alteração foi obedecida pelo contribuinte, atribuindo tal equívoco ao sistema e roteiro aplicado na fiscalização.

Da análise dos elementos inseridos no processo, verifico que, de fato, houve a adequação e aplicação da nova alíquota interna do ICMS, na data apazada pela Lei, por parte da empresa autuada, razão para o julgamento da infração como improcedente.

Para as infrações 04, 05 e 06, como já visto anteriormente, resultou na aplicação de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões, tanto de entradas como de saídas, sendo lançado aquele de maior valor monetário, qual seja, o das saídas.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período,*



*tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”.*

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí se pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da essencial prova.

A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que *“O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.*

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.*

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às partes litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Como já visto anteriormente, não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material. O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como acontece no presente caso.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Logo, os produtos estão devidamente identificados em quantidades por tipo e código de mercadoria, sendo os dados aferidos a partir de livros e documentos fiscais preenchidos, escriturados e apresentados pelo próprio estabelecimento autuado, sendo inequívoca a ocorrência do fato gerador do imposto, até pelo fato de, contrariamente ao argumento defensivo, a informação do autuante e os documentos colacionados ao feito indicam que houve o agrupamento de mercadorias por tipos, nos estritos termos previstos na Portaria 455/98, diante do mecanismo adotado pelo sujeito passivo de possuir um código para a mercadoria, quando de sua entrada no estabelecimento, e outro código, para a saída da mesma, conforme se verifica no artigo 3º, especialmente o inciso III:

*“Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:*

*I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;*

*II - atentar par a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros, etc.;*

*III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”.*

Da mesma forma, o exemplo trazido pela defesa de que para determinado produto as quantidades de entradas e saídas foram rigorosamente iguais (cento e cinquenta), não pode ser acolhida, não somente pelo fato de não se ter determinado o período avaliado, e principalmente pelo fato de

terem sido desconsideradas as quantidades de estoques iniciais e finais, para a formulação dos valores omitidos ou não na fórmula estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais, já mencionada linhas acima, o que prejudica a sua apreciação.

Outra observação que não merece guarida é aquela feita pelo sujeito passivo quanto à inadequação do programa para apuração e levantamento dos estoques utilizado pela fiscalização não ser adequado e/ou adaptado para situações como a que apresenta (código de entrada diverso do código de saída), uma vez, que como já dito anteriormente, o mesmo não somente acolhe, como também realiza agrupamento em tais situações, possuindo os seus dados, elementos e resultados, a credibilidade necessária para a validação dos resultados apresentados.

Por fim, reparo que as infrações 05 e 06, decorrentes das omissões de entradas verificadas no levantamento realizado, não foram contestadas de forma objetiva, sendo a tese defensiva genérica para o levantamento realizado, sem qualquer observação específica quanto a estas, embora a prevalecer a lógica de linha defensiva da autuada também apresentasse distorções tal como apurado em relação às saídas de mercadorias, o que soa ao menos estranho.

Assim, diante de tais motivos, e à falta de elementos de prova concretos trazidos pela defesa, no sentido de desconstituir a acusação fiscal, embora tenha tido assegurado todos os meios para tal, inclusive a retificação da EFD pelo sujeito passivo ao curso da auditoria, julgo as infrações 04, 05 e 06 procedentes, lembrando que, contrariamente ao afirmado taxativamente na impugnação, omissões decorrentes de levantamentos dos estoques, tenham se verificado anteriormente em relação a estabelecimentos da empresa, a vista dos Acórdãos CJF 0420-11/13, CJF 0090-12/15, CJF 0199-12/16 e CJF 0039-11/18, nos quais se apurou diferenças quando da realização de tais levantamentos, julgo as infrações 04, 05 e 06 procedentes, estas últimas especificamente em função da falta de qualquer argumento defensivo contra as mesmas.

Quanto à infração 08, se em primeiro momento poderia causar dúvida, o que motivou, inclusive, pedido de nulidade pela defesa, e analisada anteriormente, em verdade, da análise dos elementos constantes dos autos, se verifica que a motivação para a autuação foi a aplicação do Decreto 14.213/2012, que limitou a possibilidade de aproveitamento de determinados créditos fiscais, tendo o autuante apenas considerado os percentuais de crédito fiscal ali permitidos, para cálculo da antecipação parcial, prevista no artigo 12-A da Lei 7.014/96, o que resultou numa diferença a recolher, pelo aumento dos valores, e diante do fato das mercadorias terem sido tributadas quando das saídas, aplicou apenas a multa de 60%.

Toda a questão de fundo é de natureza eminentemente jurídica, e nesta ótica será analisada, a começar pela Lei Complementar 24/75, a qual ainda vige, vez não ter sido expressamente revogada, e que visava dispor sobre os Convênios para a concessão de isenções do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM).

Tal Lei Complementar em questão que teria sido recepcionada pelo atual ordenamento constitucional, determinando que as isenções e demais benefícios fiscais relativos ao ICM seriam concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, explicitando no artigo 8º, incisos I e II:

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

*I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;*

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

Desta maneira, a utilização de quaisquer benefícios fiscais de ICMS concedidos por Lei Estadual sem a anuência do CONFAZ, não poderiam ser considerados como regulares, pois a lei e os benefícios fiscais em questão seriam inconstitucionais, conforme contido no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Carta Magna, combinado com tal artigo 8º, incisos I e II, LC 24/75.

Diante do estabelecimento da denominada “guerra fiscal” entre as diversas unidades da Federação, que segundo alguns estudiosos decorreu da omissão do CTN no que diz respeito às regras necessárias à composição de eventual conflito de interesses entre as unidades federadas. Ou seja: foi instalada uma luta pelos entes Federados “*para atraírem para seus respectivos territórios investimentos internos e externos capazes de promover o desenvolvimento industrial, comercial e social de suas regiões*” como conceitua José Afonso da Silva (Curso de Direito Constitucional Positivo, Ed. Malheiros, 15ª Ed. 2009, p. 25). Assim assistiu-se a uma verdadeira “feira de ofertas tributárias” abarcando concessões de isenções, reduções de base de cálculo ou várias outras formas de incentivos fiscais.

Chamado a se pronunciar, o Supremo Tribunal Federal (STF) ensejou decisões como a que ao apreciar ADI sobre o tema em pauta, declarou inconstitucional Lei Estadual do Estado do Paraná que concedia incentivos fiscais de ICMS sem a aprovação do CONFAZ, conforme a seguinte Ementa:

*“I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.*

- 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.*
- 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.*
- 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.*
- 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento”. (ADI 4.481/PR – Relator: Ministro Luís Roberto Barroso – Data do julgamento – 11/03/2015).*

Com o fito de minimizar tal prática, a Lei Complementar 160, de 07 de agosto de 2017, permitiu que, mediante convênio, os Estados e o Distrito Federal deliberassem sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, alterando a Lei 12.973, de 13 de maio de 2014, estipulando em seu artigo 1º que “*Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:*

- I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos 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 por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;*
- II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor”.*

Como decorrência de tal comando, 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 artigo 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições.

A sua Cláusula segunda assim prevê:

*“As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:*

*I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;*

*II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.*

*§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.*

*§ 2º Na hipótese de um ato ser, cumulativamente, de natureza normativa e concessiva, deve-se atender ao disposto nos incisos I e II do caput desta cláusula.*

*§ 3º A Secretaria Executiva do CONFAZ responsabiliza-se pela guarda da relação e da documentação comprobatória de que trata o inciso III do § 2º da cláusula primeira e deve certificar o registro e o depósito”.*

Ou seja, contrariamente ao entendimento externado pela autuante, o Convênio não determina a edição de Lei para a remissão dos débitos acaso existentes, e sim os procedimentos acima enumerados a serem obedecidos pelos estados.

Ainda em atendimento ao prazo estabelecido no inciso I da cláusula terceira do referido Convênio, tal como fez o Estado da Bahia em relação aos seus atos normativos vigentes, por meio do Decreto 18.270/18, os demais Estados publicaram, em seus respectivos Diários Oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos citados no Anexo Único do Decreto 14.213/12, visando à remissão dos eventuais créditos tributários existentes.

Decorrente do citado Convênio, o Secretário Executivo do CONFAZ, publicou em 09 de agosto de 2018, o Despacho 102, com vistas a regular a forma e o procedimento de entrega da reinstituição dos benefícios fiscais, previsto nas cláusulas sétima e nona do Convênio ICMS 190/17. Tal medida parece ser o fim, ou ao menos uma trégua na “guerra fiscal”, o que acaso implementada, significará o fim não somente de tais benefícios ao arrepio do consenso naquele Órgão, como, de igual modo, a inexistência de dispositivos legislativos limitadores como o constante no Decreto 14.213/2012.

O entendimento vigente deste CONSEF em relação à matéria ora apreciada é pacífico, podendo mencionar decisões como os Acórdãos JF 0160-02/18 e 0103-01/18, este último, inclusive, citado na peça de defesa. Logo, diante de tais posicionamentos, que demonstram inexistir qualquer discussão a respeito no âmbito do Órgão de julgamento administrativo, a decisão está atrelada ao mero cumprimento do Convênio 190/17.

Da mesma forma, como trazido de forma pertinente pela defesa, o Poder Judiciário já se posicionou pela ilegalidade e inconstitucionalidade de normas limitantes neste sentido, o que reforça o raciocínio ora exposto.

Pelos expostos motivos, a infração é insubsistente, diante do fato de nos termos previstos no artigo 156, inciso IV do CTN estar extinto eventual crédito tributário, de acordo com previsão no Convênio ICMS supramencionado, se acolhendo os cálculos efetuados pelo contribuinte a título de antecipação parcial, sem qualquer limitação.

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 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.

Diante de tais razões, o lançamento é julgado procedente em parte, no valor de R\$ 1.094.952,72, pela procedência das infrações 01, 02, 04, 05, 06 e 07, na forma do demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO 01	R\$ 1.345,28
INFRAÇÃO 02	R\$ 230,95
INFRAÇÃO 03	R\$ 0,00
INFRAÇÃO 04	R\$ 1.078.644,55
INFRAÇÃO 05	R\$ 6.779,29
INFRAÇÃO 06	R\$ 2.711,64
INFRAÇÃO 07	R\$ 5.241,01
INFRAÇÃO 08	R\$ 0,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.094.952,72</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **102148.0007/17-7** lavrado contra **INBRANDS S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.094.952,72**, acrescido das multas de 60% sobre R\$9.528,88 e de 100% sobre R\$1.085.423,84, previstas, respectivamente, no artigo 42, incisos II, alínea “d”, VII alínea “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os recolhimentos efetuados.

Sala de Sessões do CONSEF, 25 de fevereiro de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR