

**A. I. Nº** - 206948.0009/17-0  
**AUTUADO** - GEP INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCO AURÉLIO DUTRA DE REZENDE  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 12/06/2019

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0118-03/19

**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 insubsistente. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/09/2017, exige crédito tributário no valor de R\$1.364.065,04, acrescido da multa de 60%, em razão de recolhimento a menor 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, AUDIF, constatou erros na apuração dos valores do imposto. Registra entendimento 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” (Agravo Regimental no RE 317.515 / RJ de 18.12.2012, Relator Ministro Dias Toffoli; o Plenário do Tribunal pacificou este entendimento no julgamento do Recurso Extraordinário 437.006/RJ). Acrescenta entendimento de 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.

O autuado ingressa com defesa fls.191/224, mediante advogados, procuração fls.247/248. Destaca a tempestividade de sua peça defensiva. Reproduz a infração que lhe foi imputada. Diz apresentar impugnação, visando a anulação do auto de infração em comento, ou alternativamente, a realização de perícia fiscal, com base nas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Informa que tem por atividade o comércio varejista de vestuário, sendo os seus estabelecimentos, localizados nos mais diversos *Shoppings Centers* de Salvador, onde comercializa diferenciados produtos em diferentes nichos, ostentando marcas conhecidas como Cori, Luigi Bertolli e Emme. Os produtos vendidos acompanham o cenário econômico e suas variações, bem como, seus preços são fixados nas prateleiras de acordo com a aceitação no mercado, gosto do consumidor, coleção, estação do ano etc. Afirma que foi iniciada uma ação fiscal em seu desfavor, cujo escopo era a verificação de “... *indícios de irregularidades no Conta Corrente Fiscal da sua EFD, constatados durante o cumprimento de Diligência Fiscal determinada pelo CONSEF, 2ª CJF, nos termos do pedido exarado às fls. 369 e 370 do Processo Administrativo Fiscal nº. 206948.0005/15-8*”, no período compreendido entre 01 de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2014.

Afirma que a aludida ação fiscal apontou, equivocadamente, supostas irregularidades que resultaram na lavratura do auto de infração em questão, no valor de R\$ 1.364.065,04, em função de:

\_ suposto aproveitamento indevido do “... *ICMS destacado em Notas Fiscais de aquisições de mercadorias vendidas ao consumidor final através de Cupons Fiscais ECFs do estabelecimento com preços médios abaixo dos custos médios de aquisições*”, nos exercícios de 2012, 2013 e 2014.

Aduz que segundo o autuante, a conduta adotada está em descompasso com os artigos 24 a 26 da Lei nº. 7.014/96 e 305 do RICMS/BA e com a jurisprudência do STF, segundo a qual “... a venda de mercadoria por preço inferior ao da aquisição não autoriza o contribuinte a apropriar-se da respectiva diferença, entre o crédito e o débito, por impor lesão ao Fisco Estadual, que, exigindo compensação só alcance o limite do débito, não viola, de forma alguma, o princípio da não-cumulatividade”. Em outras palavras, o agente autuante lavrou o auto de infração por entender, que não poderia ter aproveitado/creditado, integralmente, o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadoria. Posteriormente, foram vendidas por valor inferior ao preço de aquisição, haja vista que, nessa situação, o aproveitamento do crédito de ICMS que ela possui estaria limitado ao valor do débito de ICMS gerado nessa venda, devendo ser estornado o crédito excedente.

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

Chama a atenção, que estaríamos diante de uma infração por prática de preços abaixo dos valores de aquisição, em que aquele dispositivo da lei carioca obriga o estorno do crédito correspondente à diferença entre créditos e débitos, 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.

Diz que o Autuante ignorou artigos expressos de lei estadual e federal que dão direito ao aproveitamento de créditos e, mediante incontroversa (i) violação ao Princípio da Legalidade Tributária e (ii) incoerência com os julgados que arrimam o auto de infração, estornou a totalidade dos créditos apurados pela autuada, mês a mês, bem como, desconsiderou os débitos de ICMS pagos pela autuada em fiscalização anterior.

Apresenta entendimento que, de todos os apontamentos feitos pelo autuante no auto de infração, o fato é que: os dispositivos legais tidos como violados (24 a 26 da Lei nº. 7.014/96 e 305 do RICMS/BA) não guardam relação alguma, com os fatos e com a conduta apontada no auto de infração; a conduta imposta à autuada, no que tange à limitação do aproveitamento do crédito de ICMS para fins de liquidação do ICMS gerado na venda de mercadorias por valor inferior ao de aquisição e a obrigação de estornar a diferença entre créditos e débitos, não possui previsão legal na Lei Kandir, na Lei nº. 7.014/96 e no RICMS/BA; ante a inexistência de previsão legal para a conduta indicada no auto de infração, não estava obrigada a adotá-la, o que impede o agente autuante de penalizá-la pelo aproveitamento/creditamento integral do ICMS, face à inocorrência de qualquer ilícito tributário; Assevera que, ainda que se considere que a existência de previsão legal seja desnecessária e que um auto de infração possa ser lavrado com base em julgados do STF, por exemplo, é possível concluir que apenas parte do crédito de ICMS deveria ter sido estornada, e não a sua totalidade; o agente autuante estornou todo o crédito de ICMS decorrente das operações de entrada das mercadorias descritas no demonstrativo, nos exercícios de 2012, 2013 e 2014, conforme se infere dos demonstrativos acostados ao auto de infração, ignorando os ditames do acórdão do STF, que interpretou a legislação carioca ao estabelecer que a compensação dos créditos deva ser feita até o limite dos débitos.

Frisa que a multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a” da lei 7.014/96, não pode ser aplicada, pois ainda que a imputação seja mantida, ela não possui previsão legal, não podendo se dizer, portanto, que à luz da legislação baiana a autuada incorreu em erro na apuração dos valores do imposto ao aproveitar integralmente o ICMS nas operações já mencionadas.

Aduz que a ação fiscal e o auto de infração abarcaram períodos atingidos pela decadência, a saber: janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho e a primeira quinzena de agosto do ano de 2012, por força do que dispõe o art. 150, § 4º, do CTN, o que ocasionou o estorno indevido de créditos de ICMS utilizados na liquidação dos débitos de ICMS devidos por conta da venda de mercadorias por preço inferior ao da aquisição; não foram deduzidos os R\$ 429.407,11 pagos a título de ICMS, no mês de dezembro de 2012, no auto de infração nº. 206837.0017/13.

Explica que o valor supostamente devido no período mencionado foi apurado mediante estorno indevido de créditos. Diz que sem qualquer lógica ou embasamento legal, o autuante além de estornar a totalidade dos créditos obtidos por meio da entrada das mercadorias descritas nos demonstrativos, converteu o crédito estornado, em débito a ser pago pela autuada, conforme se infere das planilhas e dos demonstrativos de cálculos.

Diz verificar do *“Demonstrativo das Mercadorias Comercializadas através dos ECF’s”*, que o autuante estornou 100% dos créditos apurados nas entradas das mercadorias. Basta analisar a coluna *“ICMS Creditado (sujeito a estorno)”*.

Contesta o procedimento do Autuante em estornar créditos apurados ao longo do ano, e “alocar” todo o crédito estornado no mês de dezembro, como se aquele crédito estornado fosse proveniente somente do mês de dezembro, o que não corresponde a realidade e ao comando do precedente do STF utilizado para o embasamento do auto de infração. Ao assim proceder, o autuante foi de encontro ao precedente do STF por ele colacionado para embasar o Auto de infração ora impugnado. Por essas razões, pede a decretação de nulidade de todo o auto de infração ou, alternativamente, a realização de perícia fiscal para viabilizar a apuração correta de eventual débito da autuada sendo medidas que se impõem.

Argumenta que de acordo com o autuante, a conduta adotada pela autuada resulta em violação dos artigos 24 a 26 da Lei 7.014/96 c/c art. 305 do RICMS/BA, conforme reproduz. Aduz que os referidos artigos estabelecem as diretrizes para a apuração, o lançamento e a liquidação por compensação para fins de recolhimento do ICMS no regime de conta-corrente fiscal, as quais em nada se identificam com a conduta infracional descrita pelo agente autuante.

Registra que de acordo com a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, quando do julgamento do Processo nº A. I. 017464.0015/044-2, e da Sumula nº 04 do CONSEF, a ocorrência de prejuízo na conta mercadoria, e a venda de produto com preço abaixo do valor de custo, por si só, não constitui ilícito Fiscal.

Explica que, a exemplo da autuada, que comercializa vestuário, moda e design, é comum haver acúmulo de estoque de roupas não vendidas da coleção anterior, ou de outra estação do ano, por exemplo, (não se vende roupa de verão, no inverno). Por isso, ao invés de permanecer com roupas fora de moda em seu estoque, e em vista de novas tendências, acaba por fazer liquidação de estoque, ou venda de produtos não aceitos pelo mercado com preços inferiores, já que trabalha diretamente com o gosto do cliente. É a chamada “queima de estoque”. A venda de produto abaixo do preço de custo gera também prejuízo à autuada.

Diz que da mesma forma, da análise dos dispositivos constantes no enquadramento da infração e na Lei Kandir, nota-se que elas (i) não discorrem sobre a situação narrada no auto de infração, (ii) tampouco estabelecem qualquer espécie de limitação ao aproveitamento do crédito de ICMS.

Sustenta que o autuante cria obrigação tributária não prevista na legislação estadual regente. Soma a isso, ainda, o fato de que o RICMS do Estado da Bahia estabelece em seu artigo 30, de forma taxativa, as hipóteses em que o contribuinte está obrigado a estornar créditos de ICMS.

Alega que para o Fisco possa exigir (i) a adoção de determinada conduta ou obrigação por parte contribuinte, (ii) bem como impor a respectiva penalidade pela prática de ações ou omissões contrárias a ela, faz-se necessário positivá-las (conduta e penalidade) por meio de lei, por força do que dispõe o Princípio da Legalidade Tributária, inserto no art. 97 do CTN, que transcreve.

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

Diz que o autuante inova a forma de apuração do ICMS devido pela autuada, sem a previsão na legislação regente, e sim com base em um precedente que não diz respeito à legislação baiana. Lembra que, por conta do Princípio da Legalidade Tributária, o Fisco também não pode estornar crédito e nem exigir o pagamento de tributo com base somente em entendimento jurisprudencial, a uma, porque a lei não lhe dá tal permissão, a duas, porquanto esse entendimento decorre de um julgado que só possui efeito *inter partes* e está lastreado em legislação de outro Estado, como é o caso. É que o agente autuante embasou o auto de infração em entendimento exarado pelo STF, mediante acórdãos proferidos em julgamento de recursos extraordinários oriundos do Estado do Rio de Janeiro, nos quais se discutiu a (in) constitucionalidade do art. 37 do RICMS do Rio de Janeiro – Lei 2.657/1996, por suposta violação ao princípio da não-cumulatividade. Transcreve o aludido artigo carioca.

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

Afirma que ao analisar os precedentes estampados no lançamento ora impugnados, nota que o STF apenas firmou o seu entendimento no que tange aquela situação específica, cujo resultado do julgamento não possui efeito *erga omnes*, no sentido de que o art. 37 da Lei 2.657/1996 (RICMS/RJ) não é inconstitucional, visto que não fere o princípio da não-cumulatividade prevista no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I.

Chama a atenção dos Julgadores, para o fato de o caso utilizado pelo autuante, em nada se assemelha ao caso em tela, pois o Estado de Rio de Janeiro estabeleceu, previamente e por meio de lei, parâmetros para o aproveitamento de crédito de ICMS nos casos de venda de mercadoria por valor inferior ao preço de aquisição.

Além do mais, o STF não proibiu todos os contribuintes de apropriarem-se da respectiva diferença entre o crédito e débito, como quer fazer crer o agente Autuante, pois, conforme já mencionados, os resultados oriundos do julgamento dos casos indicados no auto de infração não possuem efeitos *erga omnes* e sim, *inter partes*, onde o STF apenas conferiu constitucionalidade aquele artigo da lei carioca que previu manutenção do crédito na extensão do débito final especificamente naquele Estado. Logo, ante a inexistência de norma semelhante na legislação baiana, não há como cogitar que o entendimento firmado pelo STF naqueles casos, seja aplicável ao caso *sub examinem*, seja pela inexistência de semelhança entre eles, seja pela impossibilidade de se exigir o cumprimento de uma obrigação tributária não prevista em lei somente com base em jurisprudência.

Prossegue afirmando que, caso sejam superados os argumentos já esposados e a imputação mantida, é possível concluir que o autuante, ao estornar créditos e apurar a existência de eventuais débitos da autuada, avançou sobre períodos decaídos, utilizou metodologia de cálculo equivocada e em descompasso com os argumentos que estão alicerçando o auto de infração e desconsiderou ICMS do exercício de 2012, que foi pago em ação fiscal realizada em 2013.

Salienta que da análise do que foi exposto até aqui, afasta qualquer alegação de existência de dolo, fraude ou simulação e atrai, consequentemente, a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Nesse sentido, cita precedente do STJ. Diz que, tendo em conta que a ação fiscal foi iniciada em 16/08/2017, todos os fatos geradores ocorridos até a primeira quinzena de agosto do ano de 2012

tornaram-se inalcançáveis em função do decurso do prazo decadencial. Afirmo que todo o crédito de ICMS escriturado na entrada das mercadorias no estabelecimento da autuada nos meses supracitados, os quais estão devidamente indicados no relatório colacionado a seguir, especificamente na coluna “créditos”, o qual foi produzido e acostado ao auto de infração pelo próprio autuante, não poderiam ter sido estornados por conta do decurso do prazo decadencial. Do cotejo da planilha denominada (i) *“Levantamento das Quantidades e Valores Totais e Médios das Aquisições”* é possível notar que os créditos de ICMS atrelados às mercadorias adquiridas nos meses citados do ano de 2012, foram indevidamente estornados. Aponta exemplos. Cita o crédito de ICMS obtido pela autuada com a aquisição da mercadoria código nº. 01.01.1814 e denominada *“BLZ SLIM LISO ELASTA”* e da mercadoria código nº. 01.01.1827 e denominada *“BLZ 1 BOTÃO”*. As mercadorias em comento foram adquiridas em 23/03/2012 e 07/04/2012, quando então foi destacado crédito de ICMS, respectivamente, no valor de R\$ 25,20 e R\$ 16,38, conforme notas fiscais colacionadas.

Explica que a entrada dessas mercadorias e o crédito de ICMS que as acompanhavam foram inseridos na escrita fiscal da autuada, respectivamente, em 02/04/2012 e em 18/04/2012, conforme certificado pelo próprio agente autuante no relatório chamado de *“Levantamento das Quantidades e Valores Totais e Médios das Aquisições – Exercício de 2012”*.

Sustenta que por força do regime de apuração aplicado ao ICMS, os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais supracitadas (R\$ 25,20 e R\$ 16,38) foram abatidos do débito de ICMS apurado ao final do mês abril de 2012. Logo, tendo em conta que (i) as mercadorias em comento ingressaram no estabelecimento da autuada em 02/04/2012 e 18/04/2012, e (ii) o crédito foi compensado nas operações de venda/fatos geradores do mês de abril de 2012, ou seja, ambos ocorridos antes do dia 16/08/2017 (data de início da ação fiscal), o crédito de ICMS obtido com a aquisição das mercadorias utilizadas como exemplo, não poderia ter sido estornado, por conta do decurso do prazo decadencial.

Apesar disso, diz que da análise do *“Demonstrativo das Mercadorias Comercializadas Através dos ECF’s do Estabelecimento com Preços Médios Abaixo dos Custos Médios das Aquisições – Exercício 2012”*, o qual contém a relação de produtos que tiveram o respectivo crédito de ICMS estornado, nota que o crédito atrelado à aquisição da mercadoria usada como exemplo foi estornado. Salienta não haver dúvidas que os fatos apontados evidenciam, ainda que por amostragem, que todos os créditos de ICMS atrelados a mercadorias adquiridas até a primeira quinzena de agosto do ano de 2012 foram indevidamente estornados.

Observa como exemplo, que no ano de 2012 foram comercializadas 43 peças do Item 01.01.1914 – BLZ CONT BLIND, sendo que 31 dessas 43 peças foram comercializadas no período compreendido entre os dias 01/01/2012 e 30/06/2016. Diz ser curioso que o autuante estorne créditos lançados nos meses de janeiro a agosto, mas na apuração do ICMS supostamente devido, “aloca” todos os créditos estornados no mês de Dezembro, como se fossem créditos provenientes somente deste mês, conforme coluna “Estorno de Crédito” da apuração do ICMS.

Destaca que, essa Junta não pode convalidar tal ato, visto que o ICMS creditado nesse período não poderia ter sido estornado, haja vista que esse direito do autuante de fazê-lo, já havia sido fulminado pela decadência.

Tendo como base o exemplo citado, por meio da ação fiscal em comento, se a autuada tivesse se creditado de R\$ 10,00 na entrada de determinado produto, o agente autuante deveria ter mantido R\$ 5,00 e estornado os outros R\$ 5,00, mas ao invés disso, ele estornou os R\$ 10,00. Ocorre que o agente autuante estornou a totalidade do crédito de ICMS atrelado às mercadorias que foram vendidas por preço inferior ao de aquisição nos exercícios de 2012, 2013 e 2014, conforme já demonstrado no tópico anterior, por amostragem.

Diz que tal fato também pode ser ratificado mediante o cotejo: \_ do *“Demonstrativo das Mercadorias Comercializadas através dos ECF’s do Estabelecimento”*, na coluna “ICMS creditado (sujeito a estorno) relativo ao exercício de 2012, 2013 e 2014”; \_ com as notas fiscais eletrônicas de

entrada emitidas pela autuada (doc. 05 e doc. 06); com o relatório denominado “*Levantamento das Quantidades e Valores Totais e Médios das Aquisições*” relativo ao exercício de 2012, 2013 e 2014.

Comenta que, se esse Conselho entende ser legal o estorno do crédito, mesmo sem a previsão legal, somente com base na jurisprudência que embasou o auto de infração, é necessário que o processo seja baixado em diligência ou instaurada uma perícia fiscal para se apurar o real valor que deve ser estornado mês a mês, com base no artigo 145 do Decreto 7.629/99 (RPAF), levando-se em consideração o limite do débito devido ao estado da Bahia, quando das vendas ao consumidor, e não a totalidade do crédito destacado na nota fiscal de aquisição.

Repete que o que mais chama a atenção, é que na auditoria realizada, o autuante não só estornou a totalidade dos créditos atrelados às mercadorias vendidas por preço inferior abaixo de custo, como lançou esse estorno como débito a ser pago. Interroga que se a jurisprudência (ou a legislação) determina o estorno do saldo do crédito a que o contribuinte não poderia se apropriar, como transformar esse estorno em débito.

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

Aponta não ter sido levado em consideração os créditos pagos por antecipação, na entrada da mercadoria no Estado da Bahia. Assim, conclui que já que parte dos créditos de ICMS deveria ser, obrigatoriamente utilizado para compensação, pois conforme entendimento do STF, apenas a parte que exceder o valor total do débito de ICMS deveria ser estornada, a realização de uma perícia fiscal para que seja apurado o valor ICMS estornado indevidamente pelo agente autuante nos exercícios de 2012, 2013 e 2014 é medida que se impõe.

Diz ficar impugnado o valor do débito de ICMS apurado pelo agente autuante, por não seguir a orientação da decisão do STF que embasou o auto de infração, devendo ser lavrado outro auto de infração, com os valores corretamente apurados segundo o próprio precedente, aproveitando-se os créditos apurados pela autuada, quando da aquisição da mercadoria em questão.

Alega que da leitura do auto de infração, é possível verificar que o agente autuante informa que o exercício de 2012 foi fiscalizado por meio de ação fiscal anterior. A aludida ação fiscal resultou na lavratura do auto de infração nº. 206837.0017/13-7 no valor de R\$ 517.619,20 (doc. 07). Essa ação fiscal, também teve por base a apuração de débito de ICMS devido durante o ano de 2012. A autuada, então, requereu a atualização e o parcelamento do débito e, a partir daí, efetuou pagamentos em favor do Estado da Bahia, conforme tabela colacionada aos autos, que somados representam o montante de R\$ 630.349,10, conforme extrato de parcelamento e comprovante de pagamentos anexos (doc. 08). Reproduz as datas e os respectivos valores de pagamento.

Porém, afirma que da análise do auto de infração nº. 206837.0017/13-7 é possível observar que dos R\$630.349,10 pagos pela autuada, R\$ 429.407,11 correspondem a ICMS relativo ao exercício de 2012. Como a fiscalização que gerou o presente auto de infração se deu restritivamente na EFD, o agente autuante desconsiderou os valores já recolhidos quando da fiscalização anterior. Tal conduta passa por extrema insegurança jurídica, uma vez que reaberta fiscalização sobre o mesmo período já auditado, sem considerar os valores já pagos e o roteiro de fiscalização utilizado pelo agente autuante anterior, causa embaraço ao contribuinte. Destaca restar claro que esse montante deveria ter sido deduzido do débito apurado pelo agente autuante na ação fiscal ora impugnada, sob pena de se promover um verdadeiro *bis in idem*. Portanto, fica impugnado os cálculos apresentados pelo autuante, haja vista o pagamento do ICMS apurado via ação fiscal anterior.

Caso assim não se entenda, requer a realização de perícia fiscal para verificar se apurar o débito de ICMS, levando em consideração os valores que foram pagos quando da ação fiscal anterior, conforme auto de infração anterior em anexo.

Salienta que, conforme já mencionado, o art. 42, inciso II, alínea “a” da lei 7.014/96, da análise das hipóteses mencionadas na alínea “b”, nota que a única que se amoldaria à situação da autuada é a *“erro na apuração dos valores do imposto”*, que no caso, segundo o autuante, foi causado pelo aproveitamento integral do crédito de ICMS na situação apontada anteriormente. Ocorre que, consoante já demonstrado ao longo da petição, a obrigação/condução tributária que arrima o auto de infração não está prevista na legislação baiana.

Ainda nessa mesma linha, lembra que o princípio da Legalidade Tributária, inserto no art. 97 do CTN, estabelece que somente a lei pode cominar penalidades para as ações ou omissões do contribuinte que sejam contrárias aos seus dispositivos. Assim, como a aplicação da multa veiculada no auto de infração mostra-se totalmente descabida, espera que ela seja afastada em homenagem ao princípio da Legalidade Tributária.

Alega que segundo o art. 145 do RPAF/99, caso a tese aventada anteriormente seja superada, será necessário realizar uma perícia fiscal no caso em tela, por conta do que foi aqui aventado, o qual teria sido demonstrado que: (i) \_ a ação fiscal alcançou períodos atingidos pela decadência; (ii) \_ houve estorno indevido do crédito de ICMS, haja vista que apenas parte dele deveria ter sido estornado e não a sua totalidade, ou seja, até o limite do débito, apurado mês a mês; (iii) \_ o autuante não considerou o ICMS pago pela autuada em fiscalização anterior, que recaiu sob o exercício de 2012, ou seja, qual seria o saldo considerando o que já foi pago. Entende ter demonstrado a necessidade de realização de perícia fiscal. Elabora os quesitos e indica assistente.

Requer: a) seja declarada a nulidade do lançamento tributário, 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; b) caso assim não se entenda, requer seja declarada a decadência do direito ao fisco de estornar os créditos de ICMS referentes ao período de janeiro à primeira quinzena de agosto do ano de 2012, por força do artigo 150, parágrafo 4º do CTN; c) seja afastada a multa do artigo 42, inciso II, alínea “a”, por dissonância com a infração prevista, uma vez que a obrigação/condução tributária que arrima o auto de infração não está prevista na legislação baiana, fato que afasta a alegação de existência de *“erro na apuração do imposto”* feita pelo agente autuante; d) seja reconhecida a necessidade de se abater a importância de R\$429.407,11 paga pela autuada a título de ICMS do exercício de 2012, por meio de auto de infração nº 206837.0017/13-7 ou, alternativamente, que o feito seja baixado em diligência para fins de apuração correta do montante pago em 2012 a título de ICMS para posterior abatimento com débitos de ICMS eventualmente apurados no auto de infração que ora se impugna; e) seja apurado o valor correspondente aos créditos de ICMS atrelados às mercadorias vendidas por preço inferior ao de aquisição que foram indevidamente estornados, com base nos fatos e argumentos apontados na presente impugnação administrativa; f) seja determinada a realização de diligência e de perícia fiscal para que sejam respondidos os quesitos apontados; g) Por fim, caso se entenda não ser o caso de nulidade, por nenhuma das razões expostas, seja o auto de infração julgado improcedente, em razão de a autuada não ter praticado qualquer conduta ilícita, e por não ter infringido nenhum dispositivo que rege a forma de apuração do ICMS; h) requer, com fulcro no art. 108 e 109 do RPAF/99, seja data a devida publicidade aos atos praticados deste 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.

O autuante presta a informação fiscal fls.416/420. Explica que a empresa GEP Indústria e Comércio Ltda., sob circunscrição da Infaz/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.

Afirma que a prática de preços abaixo dos valores de aquisição revela a obtenção de saldos credores elevados por longos períodos de apuração do imposto, como demonstra o Quadro à fl. 59, conforme reproduz, e, conseqüentemente, ausência de recolhimentos de ICMS Normal, cenário atípico para um contribuinte com atividade econômica de “Comércio Varejista de Artigos do Vestuário e Acessórios”, CNAE 4781-4/00.

Registra que o STF firmou entendimento no sentido de que *“a determinação do estorno do montante do ICMS creditado ante a alienação da mercadoria por valor inferior ao da aquisição não ofende o princípio da não cumulatividade”*.

Informa que inteiro Teor do Acórdão STF - Recursos Extraordinários 317.515 RJ, encontram-se às fls. 180 a 186. Aduz que após a conclusão das referidas Ordens de Serviços, foram lavrados quatro Autos de Infrações. Trata-se de inscrições localizadas em dois Shoppings Centers, Norte Shopping e Salvador Shopping. Argumenta que a concorrência desleal decorrente da prática de preços abaixo dos valores de aquisição extrapola o campo dos interesses particulares e traz reflexos negativos para o interesse público, já que é capaz de prejudicar não só os consumidores, mas também os outros lojistas concorrentes dos Shoppings que atuam dentro da legalidade. Em última análise, prejudica o Estado, em razão da elevada incidência de sonegação fiscal, que, se consideradas o conjunto da obra, todos os Autos de Infrações lavrados após conclusão das referidas OS's, cerca de R\$ 10.727.089,88 deixaram de ser recolhido aos cofres públicos estaduais, com reflexos, inclusive, nos tributos federais, como o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, o PIS e a COFINS. O PIS e a COFINS são dos mais onerosos tributos e estão presentes em quase todos os segmentos da cadeia produtiva do Brasil, por ter incidência sobre a receita ou faturamento das empresas.

Assevera que no caso concreto, com a prática criminosa de subfaturamento, há que se concluir pela sonegação, também desses tributos federais, conduta tipificada no art.1º e incisos, da Lei nº 8.137, de 27/12/1990, que versa sobre crimes contra a ordem tributária.

Observa que conhecidas as razões de defesa como eminentemente protelatórias, uma mera tentativa de explicar o inexplicável (saldos credores elevados e falsos por 34 meses consecutivos), conforme demonstrado às fls. 190/224, conclui a contestação.

Entende que o presente PAF deva ser julgado procedente, não havendo que se falar em nulidade da ação fiscal, pois: i) todos os Papéis de Trabalho produzidos pela fiscalização, encontram-se gravados na mídia à fl.187-verso do presente PAF, e foram entregues ao contribuinte, em 29/09/2017, sob forma de Arquivos Eletrônicos mediante Recibo Eletrônico com MD5 do *authentication*, à fl. 187, tendo sido, no ato da entrega, todos abertos normalmente, na presença de preposto da Empresa, possibilitando o exercício da ampla defesa e do contraditório; ii) todo o processo encontra-se revestido das formalidades legais previstas, não havendo quaisquer das razões elencadas no art. 18 do RPAF/99 que seja capaz de ensejar a nulidade de Ação Fiscal; iii) feito o correto Enquadramento Legal nos artigos 24 a 26 da Lei 7.014/96 c/c art. 305 do RICMS/BA, de 2012; iv) aplicada corretamente a multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96; e, subsidiariamente, para melhor fundamentar a acusação fiscal, v) foi utilizado o entendimento pacificado no pleno do STF, conforme já transcrito.

Comenta que, nas razões de defesa às fls. 190 a 224, a autuada faz algumas abordagens pontuais sobre operações de entradas de produtos, destacando excertos de Demonstrativos anexos à infração constatada, Infração 03.02.04, alegando, equivocadamente, que o instituto da decadência impediria que o fisco procedesse alguns dos estornos dos créditos no exercício de 2012.



Contesta a alegação defensiva, dizendo que não concorda, até porque a “Data de Ocorrência” do débito desse exercício é de 31/12/2012. O direito de o fisco constituir crédito tributário com “Data de Ocorrência” de 31/12/2012 expira após cinco anos, a partir de 1º/01/2013, isto é, o termo final ocorrerá em 31/12/2017.

Acrescenta que mais adiante, à fl. 223, a autuada solicita abater do total reclamado na peça inicial, Infração 03.02.04, data de Ocorrência 31/12/2012, o valor de R\$ 429.407,11, um débito supostamente do exercício de 2012, pago em parcelamento, no exercício de 2013, referente às infrações constantes do Auto de Infração nº 206837.0017/13-7. Ou seja, em outras palavras, ele reconhece que deve, mas, pede para deduzir do valor reclamado na inicial, o referido valor pago anteriormente do AI-206837.0017/13-7.

Registra que a quitação do Auto de Infração nº 206837.0017/13-7 se deu à custa de prática de sonegação fiscal devido aos saldos credores fictícios de valores elevados, como demonstra quadro da informação fiscal. Aduz que os Demonstrativos anexos à infração constatada, Infração 03.02.04, encontra-se às fls. 55 a 179 e também gravados na mídia às fl.187-verso.

Informa que os demonstrativos dos itens 05, 06, 08, 09, 11 e 12, devido a quantidade excessiva de folhas envolvidas, tiveram impressas apenas, as primeiras e as últimas folhas; os demonstrativos dos itens 01, 02 e 03 reconstituem o conta corrente fiscal dos respectivos exercícios, apurando o saldo mês a mês; os demonstrativos itens 04, 07 e 10, fazem um comparativo entre os custos médios das entradas e os preços médios de saídas, mostram o valor da entrada e totalizam o crédito utilizado (sujeito a estorno) por código de produto, dos respectivos exercícios; os demonstrativos itens 05, 08 e 11 mostram o valor da entrada e o custo médio da entrada, por código de produto e por Nota Fiscal Eletrônica de entrada, dos respectivos exercícios; e, os demonstrativos itens 06, 09 e 12, mostram o totalizador da saída através de ECF's e mostram o preço médio por código de produto, dos respectivos exercícios.

Por fim, destaca que relativamente ao pleito da autuada à fl. 223, sobre a possibilidade de abater-se do total reclamado na peça inicial, Infração 03.02.04, data de Ocorrência 31/12/2012, o valor de R\$ 429.407,11, pago referente às infrações constantes do Auto de Infração nº 206837.0017/13-7, nega tal possibilidade, porque se trata de infrações distintas, não mutuamente excludentes, como mostra o código das Infrações 04.05.02, 11.06.01, 16.04.06, 16.05.11, 16.10.07 e 16.14.02.

Apresenta entendimento que o órgão julgador, para fins de julgamento do presente PAF, nas duas instâncias de julgamento do CONSEF, não deve analisá-lo de forma isolada do conjunto da obra, ou seja, de forma “estanque”, ou com “tapa”, já que se trata de quatro Autos de Infrações rigorosamente iguais, a fim de evitar, se produzidos por relatorias diversas, Resoluções com Acórdãos contraditórios.

Ante as alegações defensivas que não foram suficientemente rebatidas pelo fiscal, após discussão sobre a matéria, em pauta suplementar, esta 3ª JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência fls. 426/427, à INFRAZ VAREJO, a fim de que o Auditor Fiscal Autuante tomasse as seguintes providências:

- 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, atentar 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 7014/96 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. Observar que a defesa reclama que os estornos de créditos foram efetuados sobre o total das aquisições/entradas e essa questão deve ser detalhadamente esclarecida pelo Autuante;

e) verificasse se nas operações de saídas dos diversos estabelecimentos do Autuado, foi procedido o lançamento a débito das notas de transferências e se os valores transferidos a maior foram oferecidos à tributação;

f) fosse o autuado intimado da diligência realizada com reabertura do prazo de defesa (sessenta) dias para se manifestar, querendo.

Em resposta à diligência solicitada, o Autuante traça as seguintes considerações fls. 430/438.

Explica que a Autuada possui quatro inscrições estaduais na Bahia e todas foram submetidas à Auditoria Fiscal. Aduz que a execução do Roteiro de Auditoria do Conta-Corrente do ICMS, AUDIF-201, dos exercícios de 2012, 2013 e 2014, constatou erros na apuração dos valores do imposto, conforme revelam detalhadamente os Demonstrativos anexos à infração.

Informa que os erros decorrem da prática de preços abaixo dos valores de aquisição, produzindo um verdadeiro festival de saldos credores elevados (fictícios) por longos períodos de apuração do imposto, como demonstra o Quadro à fl.59, reproduzido na Diligência Fiscal, e, conseqüentemente, ausência de recolhimentos de ICMS Normal, cenário totalmente incompatível para um contribuinte com atividade econômica de “Comércio Varejista de Artigos do Vestuário e Acessórios”, CNAE 4781-4/00.

Lembra entendimento do STF que serve de base a autuação e encontram-se às fls. 180 a 186. Aduz ter sido adotado um critério único para os três exercícios, apurando-se os montantes anuais dos créditos sujeitos a estorno, conforme Demonstrativos: 1) Exercício de 2012 às fls.63 a 123; 2) Exercício de 2013 às fls.128 a 161, excerto da última folha reproduzido como exemplo, por item de mercadorias; 3) Exercício de 2014 às fls.166 a 175. Todos com excerto da última folha reproduzido, como exemplo, por item de mercadorias. *Total geral: Montante do Crédito a Estornar R\$19.330,61.*

Diz que devido a impossibilidade de se totalizar por mês e por itens de mercadorias envolvidos, considerou-se os montantes anuais dos créditos sujeitos estornos, como devidos no último mês de cada exercício (dezembro), segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF, que transcreve.

Afirma que para o exercício de 2012, ficou definida a data de ocorrência do imposto devido como 31/12/2012, vis- à-vis, a data da lavratura do Auto de Infração, 29/09/2017, não há, pelo critério adotado pela fiscalização, o que se falar em decadência.

Assevera 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 em caso idêntico, que considerou, decisão do Plenário. Conclui que uso dos créditos, na forma pretendida pelo contribuinte, é inconstitucional.

Sustenta que pelas razões já expostas relativamente aos quesitos anteriores, não vê nenhuma retificação a fazer nas planilhas às fls. 60 a 62, nem nas planilhas constantes da mídia às fls. 187-verso. Explica que só existe um método para se calcular custos médios de entradas e preços médios de saídas através de Cupons Fiscais, qual seja: a média aritmética simples, não existe outro, não havendo nada de errado quanto a isso, no procedimento da fiscalização.

Afirma que considerando os exemplos citados na diligência, esclarece que no levantamento fiscal, apenas se transpõe o valor do imposto destacado nas respectivas NFe para o totalizador anual, ou seja, o valor do ICMS destacado na NFe, referente ao item de mercadoria 01.01.1814 BLZ SLIM LISO ELAST, de R\$ 25,20, foi transposto para o totalizador anual. Diz que no levantamento

totaliza-se o ICMS destacado na NFe de entrada, cujo crédito foi estornado, independentemente da alíquota vinculada à operação (7% ou 17%).

Sobre o pedido para que verificasse se as notas fiscais de transferências nas saídas tiveram o valor do imposto oferecido corretamente à tributação, ensina que “*Para o correto julgamento da lide*” recomenda à Relatoria esquecer o quanto solicitado por dois motivos: a) as entradas do contribuinte provêm de operações interestaduais de transferência para comercialização, CFOP 2152, de sua matriz em SP, CNPJ 61.075.594/0001-94; b) transferências de diversas filiais da empresa GEP Indústria e Comércio Ltda., espalhadas por diversos Estados. Só no exercício de 2012 existem filiais (trinta e três), espalhadas no Brasil conforme quadro que relaciona.

Ressalta que perquirir se esses remetentes ofereceram à tributação, ou seja, se debitaram em sua respectiva EFD as transferências feitas para a autuada não faz o menor sentido, primeiro porque teríamos que, só no exercício de 2012, ter acesso a cada uma das EFD's dos 34 (trinta e quatro) CNPJ's referidos, o que diz não ter. Segundo porque se houve ou não o débito das transferências, isso é um problema afeto ao fisco daqueles Estados, o que o fisco baiano precisa verificar é se houve o crédito no valor destacado nas respectivas NFe de entradas, independentemente da alíquota vinculada à operação, e foi exatamente isso que foi feito no Levantamento Fiscal.

Sobre o pedido da diligência para que se intimasse o contribuinte e desse ciência dos elementos gerados, com reabertura do prazo de defesa, afirma que esta questão ficou totalmente prejudicada, porque não há o que se retificar no Levantamento Fiscal, não se está anexando aos autos demonstrativo retificador algum, nem tampouco trazendo aos autos fatos novos, apenas meros esclarecimentos à Relatoria. Entende ainda, que não há necessidade alguma de intimar o contribuinte com prazo para manifestação, visto que não há sobre o que se manifestar.

Diz que devido à impossibilidade de se totalizar por mês e por itens de mercadorias envolvidos no Levantamento Fiscal, discriminados nos demonstrativos dos Exercícios de 2012, 2013 e 2014, considerou os montantes anuais dos créditos sujeitos estornos como devidos no último mês de cada exercício fiscalizado (dezembro), critério esse, também adotado em outros Roteiros de Auditorias Fiscais, como: Auditoria de Estoques e Arbitramento da Base de Cálculo do ICMS, por exemplo.

Afirma que a concorrência desleal decorrente da prática de preços abaixo dos valores de aquisição extrapola o campo dos interesses particulares e traz reflexos negativos para o interesse público, já que é capaz de prejudicar, não só os consumidores, mas também os outros lojistas concorrentes dos Shoppings que atuam dentro da legalidade e, em última análise, o Estado, em razão da elevada incidência de sonegação fiscal, que, se considerarmos o conjunto da obra, todos os Autos de Infrações lavrados após conclusão das OS's, cerca de R\$ 10.727.089,88 deixaram de ser recolhido aos Cofres Públicos Estaduais, com reflexos, inclusive, nos tributos federais, como o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, o PIS e a COFINS.

Sobre a questão da omissão tanto da Lei do ICMS, como do Decreto que a regulamenta, em relação especificamente ao ilícito fiscal apurado pela fiscalização, entende caber algum esclarecimento da parte da Gerência de Estudos Tributários (GETRI) da DITRI, de onde emanam as normas da fiscalização estadual, chefiada pelo Suplente de Membro de Junta, Olegário Miguez Gonzalez, para o qual o presente PAF havia sido originalmente distribuído para relatoria, mas, que, por razões não esclarecidas, o mesmo se declarou impedido.

No que tange aos estornos mensais, como abordagem dessa questão suscitada no pedido de diligência, diz preferir analisá-la, não pontualmente, com base no item de mercadoria 01.01.1814 BLZ SLIM LISO ELAST, ou no item de mercadoria 01.01.1826 BLZ VELUDO, mas, no universo de itens de mercadorias considerados no Levantamento Fiscal, constantes dos demonstrativos, a saber: no exercício de 2012, constam 3.441 itens de mercadorias; no exercício de 2013, constam 1.879 itens de mercadorias; no exercício de 2014, constam 521 itens de mercadorias.

Explica que no Levantamento Fiscal em análise, esses estornos só poderiam ser realizados mensalmente, se todas as entradas e todas as saídas de cada um desses itens de mercadorias ocorressem dentro de um mesmo mês. Os “Levantamentos das Quantidades e Valores Totais e Médios das Aquisições” e o “Levantamento das Quantidades e Valores Totais e Médios das Vendas, por Totalizadores Mensais dos ECF’s do Estabelecimento”, de cada exercício fiscalizado, gravados integralmente na mídia à fls. 187-verso, demonstram que isso não acontece.

Acrescenta que esses dados revelam que é impossível fazer os demonstrativos totalizando-se por mês e por itens de mercadorias envolvidos no Levantamento Fiscal, em face dessa impossibilidade. Dessa forma foram considerados os montantes anuais dos créditos sujeitos a estornos como devidos no último mês de cada exercício fiscalizado (dezembro), critério esse, que também é adotado em outros Roteiros de Auditorias Fiscais, como: Auditoria de Estoques e Arbitramento da Base de Cálculo do ICMS, por exemplo.

Comenta que o enquadramento legal, bem como, a capitulação da multa aplicada constantes da peça acusatória, foi feito eletrônica e automaticamente, pelo próprio Sistema Integrado de Auditoria Fiscal - SIAF. Acrescenta que a Lei nº 2.657/96 do fisco do Estado do Rio de Janeiro não tem aplicação alguma no Estado da Bahia, mas, a decisão do Pleno do STF, que transcreve, é genérica, analisa a inconstitucionalidade do procedimento, e, nesse contexto, seus efeitos aplicam-se ao fisco de todas as Unidades da Federação. Reitera que o uso dos créditos, na forma realizada pelo contribuinte baiano, é inconstitucional.

Pelos esclarecimentos prestados, fundamentados em decisão do Poder Judiciário - Supremo Tribunal Federal, e face ao previsto no art. 167, inciso II, do RPAF/99, entende que o presente PAF deva ser julgado procedente.

Ao tomar ciência da diligência fiscal, o Autuado se manifestou fls. 446/453. Aduz que em decisão proferida às fls. 425/427, esta Junta de Julgamento converteu o PAF em diligência, a fim de que o Fiscal Autuante tomasse providencias e respondesse os 3 quesitos formulados pelos julgadores. Diz que passa a analisar objetivamente, os esclarecimentos do Autuante quanto aos quesitos.

Sobre o fato de ter alocado o deslocamento dos erros de apuração do imposto revisto na conta corrente do contribuinte e verificados em diversos meses, para o mês de dezembro/2012, pelas respostas dadas, afirma que se vê o reconhecimento expresso do Fiscal Autuante, que na fiscalização, descumpriu a orientação da jurisprudência e dos incidentes de uniformização da PGE, quando afirma que “apurando-se os montantes anuais dos créditos sujeitos a estorno”. Ou seja, pegou-se toda a movimentação de crédito do ano de 2012, e alocou-se no último dia de dezembro.

Comenta que não há por parte do Autuante um esclarecimento ou um embasamento jurídico a este quesito. Há sim uma resposta evasiva, com um contrassenso no roteiro de fiscalização, pois o ICMS é um tributo com lançamento por homologação, de apuração mês a mês, e não anual como quer fazer o Fiscal Autuante. Ademais, a “impossibilidade de se totalizar por mês”, como sustentou em sua diligência, não pode ser fundamento para prática de ilegalidades e abusividades.

Salienta que ao contrário do sustentado pelo Fiscal, a empresa detém documentação suficiente e idônea de sua movimentação mensal de créditos e débitos. Bastava realizar uma auditoria na mesma. De qualquer forma, o deslocamento da movimentação anual para somente 1 mês do ano (dezembro), contraria a legislação aplicável ao caso e a jurisprudência pátria, no sentido de que o início da contagem do prazo decadencial é a partir da ocorrência mensal dos respectivos fatos geradores quando há pagamento a menor em face de creditamento indevido (se fosse o caso), de acordo com o art. 150, § 4º do CTN. Nesse sentido cita jurisprudência do STJ e do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

Comenta que havendo pagamento antecipado e a apuração de compensação de créditos, o fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art. 150, parágrafo 4º do CTN).

Por fim, diz que o Autuante se utilizou do precedente do STF para embasar a apuração anual (fl.433). Contudo, o referido precedente não trata, absolutamente, nada sobre este ponto, tampouco confere legalidade ou legitimidade de se alocar todo o crédito anual de ICMS em 1 só mês (*in casu*, dezembro de 2012). Tal atitude demonstra que o Fiscal Autuante assim procedeu para fugir do período decadencial.

A respeito do quesito 02, sobre o enquadramento legal que fundamentou a autuação, frisa que o próprio Fiscal Autuante reconhece que a legislação é omissa quanto ao ilícito fiscal apurado, portanto conclui que não há ilícito. Em outras palavras, afirma que o Autuante diz que a legislação baiana não possui norma que autorize o estorno de créditos como sustentado na defesa administrativa, ou que limite o aproveitamento de crédito até o limite do débito de determinada mercadoria, como a Lei do Estado do Rio de Janeiro.

Nota que as decisões do STF utilizadas pelo Autuante não possuem repercussão geral reconhecida, sendo seu efeito *inter partes* e limita-se a declarar que o artigo 37 da lei do Rio de Janeiro tem amparo Constitucional.

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

Sustenta que o que o Autuante fez no presente caso, foi o estorno total dos créditos indiscriminadamente, e não de parte dele. Por esse motivo, neste ponto, o auto de infração é insustentável.

Relativamente ao quesito número 3 (fl. 427), que pediu esclarecimento ao Autuante sobre a sistemática de cálculo adotada para a quantificação dos estornos de crédito e se os valores estornados foram efetuados sobre os valores totais de aquisição/entrada de mercadorias, ou se o estorno foi apurado do confronto entre o valor de venda e o de aquisição do item, lançando-se, tão somente, a parcela excedente.

Afirma que como bem identificado por esta Junta, por meio deste quesito, o Autuante estornou a totalidade dos créditos. Basta um cálculo aritmético simples, como foi feito por esta Junta de Julgamento.

Registra que o Fiscal reconhece que estornou a totalidade do crédito de ICMS, corroborando com a defesa da autuada. Enquanto o precedente utilizado pelo Autuante determina o estorno do crédito até o limite do débito da venda da mercadoria, no caso *sub judice*, houve estorno da totalidade.

Por fim, assevera que não compreende a invocação do artigo 167, inciso II, do RPAF/BA, por parte do Autuante, em vista de que não possui aplicação no presente caso, por se tratar o referido artigo, apenas de competência dos órgãos julgadores. *In casu*, aponta que está ainda, na esfera administrativa, não pendendo julgamento judicial do caso ora analisado.

Observa que o auto de infração é insustentável e inseguro. Não basta acusar a autuada de sonegadora e de praticante de concorrência desleal, sem demonstrar qual é a sua conduta ilícita e tipificada, multando e encontrando valores desconexos com a realidade fiscal.

Registra que ao atribuir prática de concorrência desleal e sonegação de imposto em sua manifestação, o Autuante faz duras acusações sem o mínimo de indício, não passando de meras ilações. E mesmo considerando que lojistas e comerciantes vendam alguns produtos abaixo do preço de compra, nenhuma lei do país proíbe.

Acrescenta que o valor absurdo de R\$ 10.727.089,88 que o Autuante utiliza para demonstrar o que supostamente deixou de ser recolhido aos cofres públicos da Bahia, é uma fantasia, como defende em sua impugnação administrativa, e não passa de uma tentativa de impressionar os

julgadores. Primeiro, porque há inconsistência do levantamento fiscal ao estornar a totalidade dos créditos, indo de encontro com o próprio precedente que embasou a autuação. E que, além de estornar os créditos, lançou esse estorno como débito em favor do Estado. Quer dizer, o Autuante incorre em dupla exação. Segundo, porque o Autuante transforma o valor estornado, em débito. Terceiro, porque não há conduta ilícita tipificada da lei. Quarto, por não haver na legislação, uma multa penal estipulada para tal conduta supostamente ilícita. Quinto, por não ter abatido o ICMS pago por antecipação e o ICMS recolhido proveniente de autuações anteriores.

Aduz que até mesmo porque, conforme comprovado, recolheu e recolhe o ICMS por antecipação aos cofres públicos baianos, e também recolheu o imposto referente às autuações anteriores, independente do roteiro utilizado, pois o fato gerador é um só: a venda de produtos (circulação). Com relação a “impossibilidade de se totalizar as operações mês a mês”, diz que não é uma verdade. Comenta que o fisco estadual possui todas as informações acerca da movimentação da autuada mensalmente e por produto. Bastaria confrontar créditos e débitos de ICMS mês a mês. É que de certa forma, o Autuante quer adaptar a lei carioca à lei baiana, e deve ter-lhe faltado mecanismo para tal procedimento fiscal. Não se pode confundir “sonegação fiscal” com o aproveitamento de saldo de crédito.

Por essas razões e pelo que consta em sua defesa administrativa, entende que o auto de infração deve ser julgado improcedente, vez que as respostas aos quesitos em nada acrescentam para o julgamento do presente PAF. Reitera que toda e qualquer notificação, intimação ou publicação de expediente, sejam realizados em nome do patrono que subscreve sua impugnação.

Auditor fiscal designado, presta nova informação fiscal, devido a aposentadoria do Autuante fls.460/468. Afirmar vir contrapor os seguintes pontos que foram abordados e questionados.

Sobre a apuração anual dos créditos sujeitos a estorno, considerando-se a data de ocorrência do imposto devido em 31 de dezembro de cada exercício fiscalizado (fls. 447 a 449).

Explica que o Autuante aplicou o roteiro AUDIF-203 - Auditoria das Operações em Empresas Comerciais e Industriais. Diz que a aplicação do roteiro exige, pois, a análise do livro Registro de Inventário, que é escriturado anualmente pelas empresas comerciais no mês de dezembro, por isso, o Autuante utilizou a forma de apuração anual, para determinar o valor a ser estornado.

Quanto à decadência alegada pela Autuada, entende que tal discussão já se encontra exaurida em todas as esferas da Administração Pública. Afirmar que o prazo a ser contada para fins de aplicação deste instituto é de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I), aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício.

Isso, porque o Tribunal Superior utilizou como critério para aplicar o artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Explica que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ se refere é parcial sob a perspectiva do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo devido considerado pelo Fisco. Se o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que tal contribuinte teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele. Contudo, como já mencionado, o débito declarado e não pago consiste em crédito tributário constituído a favor do Fisco e apto a ser inscrito em dívida ativa e executado.

Informa que pode ainda citar como agravante o histórico fiscal da empresa, pois a mesma já foi autuada anteriormente, conforme auto de infração lavrado em 17/11/2013 (fls. 355/356), por diversas irregularidades que justificam uma caracterização dos atos praticados posteriormente pelo contribuinte como simulatórios e prejudiciais ao Fisco Estadual. A parte final do § 4º do art. 150 do CTN exclui a aplicabilidade do dispositivo aos casos que se comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Quanto ao alegado fato de que a legislação tributária baiana é omissa no tocante ao ilícito fiscal apurado, portanto, a cobrança não poderia ser levada a efeito (fls. 450 e 451).

Assevera que tal assertiva não procede, visto que, o RICMS/2012, estabelece os casos em que o estorno do crédito é obrigatório, inciso IV do art. 312. Entende ficar mais do que claro que a intenção do legislador baiano foi incluir nesse dispositivo todos os casos em que os produtos alienados, ou baixados do estoque da empresa, por qualquer motivo que fosse, sem a devida tributação, deveriam ter o crédito da respectiva entrada estornado proporcionalmente. Diz que esse entendimento pode ser ratificado pela análise do histórico legislativo do Estado da Bahia no que tange à regulamentação do ICMS, art. 99, inciso VI, do RICMS/1989, art. 100, inciso V, do RICMS/96. Acrescenta que os regulamentos de 1989 e 1996 apresentavam um dispositivo específico determinando o estorno do crédito quando a saída tivesse base de cálculo inferior à da entrada, e outro dispositivo para os casos de quebra de estoque, sendo também obrigatório o estorno.

Sustenta que o novo regulamento fundiu os dispositivos anteriores, de modo a abarcar todas as situações semelhantes em que a apuração da base de cálculo das saídas ficasse prejudicada em função de quebras de estoque e *ocorrências afins*, capazes de gerar um prejuízo ao Erário por conta do crédito aproveitado na entrada dos produtos.

O Autuante buscou fundamentos jurídicos no âmbito nacional para lastrear a constituição do crédito tributário e assim exercer plenamente a sua função. E encontrou o lastro necessário em decisões promulgadas pela Suprema Corte da Nação, através do Recurso Extraordinário nº 437.006/RJ, corroborado pelo Recurso Extraordinário nº 317.515/RJ, que ratificaram o entendimento esposado no auto de infração. Sobre o tema cita Miguel Reale, na sua obra Lições Preliminares de Direito, fontes do direito são os processos dos quais as regras jurídicas se positivam com legítima força obrigatória, isto é, com vigência e eficácia no contexto de uma estrutura normativa.

Diz que, indubitavelmente, precedentes do judiciário constitui, além de uma importantíssima fonte de normas jurídicas gerais, uma fonte subsidiária de informação, no sentido de que atualiza o entendimento da lei, dando-lhe uma interpretação atual que atenda aos reclamos das necessidades do momento do julgamento e de preenchimento de lacunas. Pode-se concluir que o reconhecimento da jurisprudência como fonte do direito restou pacificado a partir da Emenda Constitucional nº 45, que acrescentou o artigo 103-A à Constituição Federal Brasileira, permitindo a edição de Súmulas vinculantes.

Aduz que o próprio CTN é enfático ao reconhecer e colocar à disposição do ordenamento jurídico pátrio uma hierarquia interpretativa das normas tributárias em que a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade podem fundamentar as decisões dos órgãos julgadores (CTN, art. 108). Dessa forma conclui que fica amparada legalmente a cobrança efetuada, pois, as decisões do Supremo Tribunal Federal também são fontes do Direito.

A respeito dos demais pontos abordados na manifestação da Autuada (fls. 453 e seguintes).

- 1) A Autuada alegou que o Autuante estornou a totalidade dos créditos, sem, no entanto, apresentar nenhuma planilha ou demonstrativo que comprove tal fato. Afirma que se o CONSEF entender como necessário poderá determinar nova diligência com o intuito de intimar a Autuada a apresentar os seus cálculos, procedendo-se aos ajustes cabíveis;
- 2) Na verdade, o valor do estorno foi lançado na conta corrente fiscal de apuração do ICMS, sendo cobrado apenas a diferença entre o valor total do débito e o valor total do crédito, conforme demonstrativos constantes das folhas 59 a 61;
- 3) A tipificação da conduta ilícita foi amplamente demonstrada nos itens 1 e 2 acima;
- 4) O Autuante considerou a repercussão da falta de estorno dos créditos na conta corrente do ICMS, tipificando a infração como recolhimento a menor do imposto e aplicando a multa correspondente. Ademais, a multa aplicada não prejudicou em nada a parte, visto que, o

percentual de multa para os casos de falta de estorno de crédito fiscal é exatamente o mesmo que foi aplicado (art. 42, inc. VII, “b”, da Lei 7.014/96);

5) O imposto pago por antecipação foi devidamente considerado na apuração do ICMS, todavia, o ICMS recolhido proveniente de autuação anterior se refere a infrações inteiramente distintas da presente, não cabendo nenhuma compensação de valores.

Ainda neste ponto, afirma que a Autuada alegou que os saldos credores apresentados na sua escrita fiscal decorreriam de promoções ocasionadas por trocas periódicas de coleções e “queima de estoques”. Sabemos que neste ramo de vestuário é comum a redução dos preços em determinadas ocasiões, todavia, o que se observa no caso da Autuada é a perpetuação de um evento sazonal por meses consecutivos, fugindo a todo e qualquer parâmetro de normalidade, portanto, a execução do roteiro de auditoria não foi “sem indícios”, como afirmado.

Sustenta que uma análise inicial da escrita fiscal da Autuada indica graves distorções na relação débito/crédito de ICMS. Uma empresa que apresente *déficit* tão acentuado não teria condições mínimas de sobreviver em um mercado extremamente competitivo como o que se apresenta, a não ser que essa enorme quantidade de entradas por transferências provenientes de outros tenha sido feita de forma deliberada pela empresa, como uma forma de liquidar os seus estoques, compostos por peças declaradamente defasadas, como foi confessado pela Autuada. As transferências para o Estado da Bahia, possuidor de uma legislação supostamente omissa na matéria, seriam uma forma de compensar os créditos, que se permanecessem no Estado de origem, seriam estornados, devido a maior clareza da respectiva legislação tributária.

Prossegue explicando que se analisarmos a movimentação comercial da empresa do exercício de 2012 a 2014 (Quadro 1), constataremos que o estabelecimento apresentou MVA negativa ou muita baixa no período, enquanto que as transferências de outros estados, representaram quase a totalidade das entradas (Quadro 2). Os números tornam-se ainda mais significativos considerando-se que as *outras entradas* constantes deste quadro, em grande parte, incluem as aquisições de material para uso ou consumo, compras para o ativo imobilizado e devoluções.

Diz ficar, assim, mais do que evidenciado o intuito de se transferir todo o prejuízo incidente sobre os estoques dos produtos defasados e “fora de moda”, sem aceitação de outros mercados para o Estado da Bahia, causando prejuízos na arrecadação interna.

Opina pela manutenção integral do Auto de Infração.

O Autuado volta a se manifestar fls.471/475. Repete a acusação fiscal. Afirma que o fiscal Autuante sustenta a irregularidade do auto de infração com base num acórdão proferido pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário 437.006/RJ, em que se discutia naqueles autos se o artigo 37 da lei estadual de nº 2.657/96, proveniente do Estado Rio de Janeiro, que determina expressamente a anulação do crédito de ICMS que exceder o valor do débito de ICMS gerado na venda de mercadoria por preço inferior ao de aquisição, fere o princípio da não-cumulatividade previsto no artigo 155 da Constituição Federal.

Aduz que o fiscal Autuante ignorou artigos expressos de lei estadual e federal que dão direito ao aproveitamento de créditos e, mediante incontroversa (i) violação ao Princípio da Legalidade Tributária e (ii) incoerência com os julgados que arrimam o auto de infração estornou a totalidade dos créditos apurados pela autuada, mês a mês, bem como, desconsiderou os débitos de ICMS pagos pela autuada em fiscalização anterior.

Explica que não afastando as demais questões de mérito, o mais importante é o fato de que o lançamento tributário não poderia ser feito, pois inexiste na legislação do Estado da Bahia, previsão para o estorno de crédito fiscal pela venda em valor inferior ao da entrada de mercadoria arrolada, não se prestando a decisão do STF, como paradigma para sustentar o auto de infração.



Afirma que 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. Informa que este foi o entendimento da 4ª Junta de Julgamento do CONSEF, em julgamento de caso idêntico à vertente. Trata-se do processo administrativo nº 206948.0014/17-3, em que aquela junta, julgou o auto de infração improcedente, acatando a preliminar de violação ao princípio da legalidade, vez que o auto de infração foi pautado única e exclusivamente em um precedente do STF que não se identifica com o auto de infração *sub examinem*. Anexo a sua íntegra.

Destaca que neste precedente, as questões fáticas e jurídicas são idênticas, pois o fiscal Autuante lavrou um auto de infração para cada filial da autuada GEP. Portanto, o precedente se encaixa ao caso vertente, inclusive, porque a autuação foi feita pelo mesmo fiscal, o Sr. Marco Aurélio Dutra Rezende, em desfavor da autuada GEP.

Insiste que naquele caso paradigma, a tese da autuada GEP foi reconhecida, inclusive quanto a incongruência dos cálculos levados a cabo pelo fiscal. A partir disso, reitera-se a diligência feita nos presentes autos (fls. 426/427), cujo o quesito nº 2 dessa diligência, é especificamente, sobre essa questão preliminar, acerca da falta de legislação que sustente a autuação com base em precedente de Tribunal.

Sustenta que se o próprio Fiscal Autuante reconhece que a legislação é omissa quanto ao ilícito fiscal apurado, pode-se concluir que não há ilícito, entendimento esse, corroborado no acórdão ora juntado ao presente PAF.

Reitera argumentos de sua manifestação inicial e a respeito da diligência, de que as decisões do STF utilizadas pelo Autuante não possuem repercussão geral reconhecida, sendo seu efeito *inter partes* e limita-se a declarar que o artigo 37 da lei do Rio de Janeiro tem amparo Constitucional. Insiste que o feito pelo Autuante no presente caso foi o estorno total dos créditos indiscriminadamente, e não de parte dele.

Requer: a) a juntada do inteiro teor do acórdão nº JJF nº 0227-04/18, proferido nos autos do processo administrativo nº 206948.0014/17-3; b) seja o auto de infração do presente caso julgado inteiramente improcedente/nulo.

O Auditor designado pela Inspeção, devido a aposentadoria do Autuante, presta nova informação fiscal fls. 510/511. Aduz que a nova manifestação da Autuada, (inclusive os anexos) é prolixa, visto que, todos os pontos já foram abordados e rebatidos ao longo desta lide. Nota que a Autuada inseriu diversos documentos que já fazem parte do processo, quando bastaria fazer referência aos mesmos citando as respectivas folhas.

Afirma caber um comentário ao Acórdão JJF nº 0227-04/18 (fls. 477 a 482) que a Autuada citou como sendo o que seria um caso idêntico ao que se discute, todavia, verifica que os Julgadores fundamentaram a decisão do órgão no *princípio da legalidade*, o que, a seu ver, não se aplica ao caso presente. O ponto de discordância é que serviu de base para a autuação, parte do ponto de *vista interpretativo de um dispositivo regulamentar*, como foi demonstrado exaustivamente na informação fiscal anterior (fls. 460 a 468). Ademais, afirma ser bom lembrar, que a decisão está em fase recursal e pode ser reformada em 2ª Instância, não podendo ser considerada como um parâmetro definitivo para casos idênticos.

Apona que a fundamentação legal para a infração ora discutida, encontra-se no RICMS/2012, inciso IV, do art. 312, que estabelece os procedimentos para os casos de estorno de crédito obrigatório, conforme transcreve.

Entende ser evidente, a intenção do legislador baiano ao incluir nesse dispositivo todos os casos em que os produtos alienados, ou baixados, do estoque da empresa, por qualquer motivo, sem a devida tributação, deveriam ter o crédito da respectiva entrada estornado proporcionalmente. Aduz que a infração ora discutida se enquadra perfeitamente na categoria “*qualquer outra ocorrência similar*” descrita no dispositivo regulamentar, tornando possível a cobrança levada a efeito, visto que o procedimento da Autuada ocasionou um prejuízo efetivo ao Estado da Bahia.

Diz que fica mantida a informação fiscal anterior (fls. 460 a 468) em todos os seus termos, devendo o presente processo seguir para apreciação e julgamento.

## 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 possibilitassem 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 feito 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) feito 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 7014/96 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, inexistente obrigatoriedade para o procedimento que o Autuante entende deveria ser adotado pelo contribuinte.

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

Desta maneira, diante da legislação em vigor no Estado, em obediência à autonomia da qual cada Unidade da Federação é detentora em relação ao ICMS, por força de norma Constitucional, a decisão adotada pelo STF, em relação ao contido na Lei do Estado do Rio de Janeiro, somente poderia ser adotada como parâmetro, caso a lei estadual da Bahia, e as normas hierarquicamente

inferiores, previssesem a adoção do pretendido estorno, no caso de vendas em valores inferiores aos de aquisição, o que reitero, não acontece, ante o silêncio daquela.

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

Além disso, ao retroagir a períodos anteriores, com vistas a apurar a base de cálculo do imposto, reconstituindo os lançamentos a partir dos valores estornados, com vistas a chegar ao resultando apontado no Auto de Infração, é prática igualmente sem qualquer embasamento legal. Constatado que a metodologia utilizada pelo Autuante se revelou inadequada, ao retroagir a média de preços referente a lançamentos realizados pelo defendente 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 deste 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206948.0009/17-0**, lavrado contra a **GEP INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2019.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR