

A. I. Nº - 206948.0010/17-8  
AUTUADO - GEP INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO DUTRA DE REZENDE  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12.09.2019

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0130-05/19**

**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 de nulidade formal do lançamento. Utilização de metodologia inadequada e sem previsão legal para apuração do imposto. Indeferido o pleito de realização de perícia. Preliminar de mérito de decadência - pedido de menor abrangência, pois adstrito ao exercício de 2012, absorvido pela deliberação de mérito que resultou na decretação de IMPROCEDÊNCIA de todo o lançamento de ofício. Infração totalmente insubstancial. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/09/2017, para exigir crédito tributário no valor principal de R\$711.493,84, acrescido da multa de 60%, sob a acusação de que o Autuado recolheu ICMS a menos, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos exercícios de 2012, 2013 e 2014. As ocorrências fiscais foram lançadas em 31/12/2012 (R\$562.719,77), 31/01/2013 (R\$16.384,72), 31/12/2013 (R\$45.266,78), 31/01/2014 (R\$4.830,64), 31/03/2014 (R\$2.974,12), 30/06/2014 (R\$2.807,23), 31/07/2014 (R\$29.727,71), 31/08/2014 (R\$3.398,38), 30/09/2014 (R\$4.199,65); 31/10/2014 (R\$2.160,47), 30/11/2014 (R\$9.306,70); e 31/12/2014 (R 27.717,67).

Foram inseridas na peça de lançamentos as seguintes informações, abaixo transcritas de forma literal:

*Exercício 2012: 1) O ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadorias vendidas a consumidor final através de cupons fiscais ECF's do estabelecimento com preços médios de aquisições, no montante de R\$686.387,10, conforme demonstrativos anexos, fica sujeito a estorno; e, 2) o estorno de crédito de R\$686.387,10, após as devidas correções na Conta Corrente Fiscal do ICMS, repercutiu no valor do ICMS a recolher referente ao mês de dezembro de 2012, no valor de R\$562.719,77, conforme demonstrativo também anexo. Cabe esclarecer que a Ordem de Serviço da referência abrange o exercício de 2012, não obstante já ter sido examinado em ação fiscal anterior, face o direito da Fazenda Estadual de apurar a qualquer época, enquanto não extinto o prazo decadencial, a ocorrência de outros elementos que possam configurar obrigações tributárias.*

*Exercício de 2013: 1) o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisições de mercadorias vendidas à consumidor final através de cupons fiscais ECF's do estabelecimento com preços médios de aquisições no montante de R\$142.435,90, conforme demonstrativos anexos, fica sujeito a estorno; 2) o contribuinte se creditou indevidamente no mês de janeiro de 2013, em R\$123.667,33, a título de Saldo Credor transferido no mês de dezembro de 2012, quando, na realidade, não havia saldo credor algum a ser transferido, mas, sim, um ICMS a recolher de R\$562.719,77, em dezembro de 2012; e, 3) o estorno dos créditos indevidos de R\$142.435,90 e de R\$123.667,33, após as devidas correções na conta corrente fiscal do contribuinte, repercutiu no valor do ICMS a recolher referente aos meses de janeiro e dezembro de 2013, nos valores de R\$16.384,72 e R\$45.631,02, respectivamente, conforme demonstrativo também anexo.*

**Exercício de 2014:** 1) o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisições de mercadorias vendidas à consumidor final através de cupons fiscais ECF's do estabelecimento com preços médios de aquisições no montante de R\$ 17.156,69, conforme demonstrativos anexos, fica sujeito a estorno; 2) o contribuinte se creditou indevidamente no mês de janeiro de 2014, em R\$204.087,49, a título de Saldo Credor transferido no mês de dezembro de 2013, quando, na realidade, não havia saldo credor algum a ser transferido, mas, sim, um ICMS a recolher de R\$45.631,02 em dezembro de 2013; e, 3) os estornos dos créditos indevidos de R\$17.156,69 e R\$204.087,49, após as devidas correções na conta corrente fiscal do contribuinte, repercutiu no valor do ICMS a recolher referente aos meses de janeiro a dezembro de 2014, apurando-se uma diferença de ICMS a recolher no valor total do exercício de R\$87.122,57, conforme demonstrativo também anexo.

Vale ressaltar que praticar preços abaixo dos valores de aquisição fere sobremaneira o “Princípio da Livre Concorrência”, princípio que norteia um modelo de mercado no qual o governo intervém minimamente na atividade dos agentes econômicos, deixando que eles mesmos busquem maneiras de oferecer aos consumidores a melhor oferta. A concorrência desleal decorrente dessa prática 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 agentes de mercado que atual dentro da legalidade, e, em última análise, o Estado, em razão da elevada incidência de sonegação fiscal, como é o caso em análise, R\$1.482.849,25 deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos, conforme demonstrativos anexos, com reflexos, inclusive, no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

O autuante, frente ao que se encontra acima transcrito, afirmou ter constatado ICMS destacado em notas fiscais de aquisições de mercadorias vendidas a consumidor final, através de Cupons Fiscais dos ECF's, com preços médios abaixo dos custos médios de aquisições. Disse ter apurado o imposto devido, através de execução do Roteiro de Auditoria da Conta Corrente do ICMS, realizando os ajustes devidos, através do roteiro AUDIF-201.

Acrescentou ao texto da acusação fiscal que o STF (Supremo Tribunal Federal) já firmou entendimentos no sentido de que “a determinação de estorno no montante do ICMS creditado ante a alienação da mercadoria por valor inferior ao da aquisição não ofende o princípio da não cumulatividade” (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 317.515/RJ, j. 18/12/2012, Relator o Ministro Dias Toffoli. O plenário do Tribunal pacificou aquele entendimento no julgamento do Recurso Extraordinário 437.006/RJ, Relator Ministro Marco Aurélio, inteiro teor do Acórdão anexo. Transcritas também, enxertos das ementas dos citados julgados, com o seguinte conteúdo:

1. *A venda de mercadoria por preço inferior ao da aquisição não autoriza o contribuinte a apropiar-se da respectiva diferença, entre o crédito e o débito, por impor lesão ao fisco estadual, que, exigindo que a compensação só alcance o limite do débito, não viola de forma alguma, o princípio da não cumulatividade (RE nº 317.515/RJ, Primeira Turma, Relator o Ministro Dias Toffoli, DJe 18/12/12);*
2. *A pretensão de ter-se crédito relativo ao Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços ante a venda de 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 28/03/11).*

O contribuinte foi notificado do lançamento em 29/09/2017, através de intimação pessoal. Ingressou com defesa administrativa, protocolada em 28/11/2017, peça processual juntada às fls. 190 a 2019 deste PAF, subscrita por advogados habilitados através do instrumento de procuraçao e substabelecimento (doc. fls. 242/243).

Na peça defensiva o Autuado apresentou as razões abaixo reproduzidas de forma resumida:

- I) 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;
- II) 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;*

*III) ante a inexistência de previsão legal para a conduta, indicada no auto de infração, a autuada 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;*

*IV) 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 E. STF, por exemplo, é possível concluir que apenas parte do crédito de ICMS deveria ter sido estornado, e não a sua totalidade;*

*V) 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 E. STF, que interpretou a legislação carioca ao estabelecer que a compensação dos créditos deve ser feita até o limite dos débitos;*

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

*VII) a ação fiscal e o auto de infração retro citados 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. Pediu-se que fosse declarada a decadência do direito do fisco estornar os créditos de ICMS dos meses acima apontados, cujas ocorrências foram todas deslocadas para o mês de dezembro do mesmo exercício fiscal;*

*VIII) não foram deduzidos os valores pagos pela autuada a título de ICMS, no mês de dezembro de 2012, no auto de infração nº. 206837.0016/13-0, lavrado no importe principal de R\$ 210.060,99 (doc. 07 – fls. 355/357), em ação fiscal anterior, que resultou no parcelamento e posterior quitação integral do débito, conforme comprovantes juntados às fls. 365 a 373 (doc. 08 da peça defesa), totalizando a quantia principal de R\$106.533,32 relativamente ao exercício de 2012.*

Alegou, ainda a defesa, que o autuante utilizou metodologia de cálculo equivocada. Citou exemplos, por amostragem. Disse que a aquisição da mercadoria código nº 01.01.1814 denominada “BLZ SLIM LISO ELASTA” e mercadoria código nº. 01.01.1827 denominada “BLZ 1 BOTÃO” foram efetuadas em 23/03/2012 e 07/04/2012, com destaque do crédito de ICMS, respectivamente, nos valores de R\$ 25,20 e de R\$ 16,38. A entrada dessas mercadorias e o crédito de ICMS registrados na sua escrita fiscal foram, respectivamente, em 02/04/2012 e 18/04/2012. Disse 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, o crédito atrelado à aquisição da mercadoria foi estornado em operações referentes a créditos lançados nos meses de janeiro a agosto, mas na apuração do ICMS supostamente devido, o Autuante “alocou” 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.

Observa-se, ainda, que nas planilhas elaboradas pelo autuante e reproduzidas na mídia digital juntada à fl. 187v, consta que em sua esmagadora maioria, as entradas utilizadas para a quantificação do custo médio de “aquisições”, se referem a operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa (CFOP 2152) e também há algumas devoluções de vendas (CFOP 1202).

Na fase de informação fiscal, prestada em 11/12/2017, peça juntada às fls. 376 a 380 dos autos, o autuante fundamentou o lançamento na aplicação do roteiro de conta corrente fiscal afirmando existirem erros na apuração do imposto efetuada pelo contribuinte e fazendo referência, mais uma vez, a um julgado do STF (Supremo Tribunal Federal), que em sede de RE (Recurso Extraordinário – Agravo Regimental nº 317.515/RJ), relator Min. Dias Toffoli, validou a disposição de Lei do Estado do Rio Janeiro que determinava o estorno de crédito do ICMS ante a alienação de mercadorias em valor inferior ao valor de aquisição, não havendo neste caso ofensa ao princípio da não cumulatividade do imposto. O inteiro teor do referido “decisum” encontra-se reproduzido às fls. 245 a 251 dos autos e faz referência, na condição de “paradigma”, ao RE 437.006/RJ, relator Min. Marco Aurélio, destacando que a lei local do Rio de Janeiro (Lei nº 2.657/96), não ofende a Constituição Federal ao determinar o estorno de crédito de ICMS na hipótese do contribuinte alienar mercadoria por importância inferior ao valor que serviu de base de cálculo na operação de que decorreu a sua entrada, devendo ser anulado o crédito correspondente entre a diferença do valor citado (na entrada) e o que serviu de base de cálculo na saída respectiva. Ou seja, a lei do Rio de Janeiro estabelece a regra do estorno somente sobre a diferença entre os valores ou preços praticados.

Acrescentou o autuante que em relação a este mesmo contribuinte foram lavrados quatro autos de infração nos estabelecimentos de inscrições localizadas em dois Shoppings Centers (Norte Shopping e Salvador Shopping), listados à página 378 deste PAF. Ressaltou que as razões de defesa são meramente protelatórias, numa tentativa vã de “explicar o inexplicável (saldos credores elevados e falsos por 35 meses consecutivos)” motivo pelo qual pede que o Auto de Infração seja julgado PROCEDENTE. Afirma ainda que o pedido subsidiário de dedução, neste lançamento, dos valores pagos através do A.I. nº. 206837.0016/13-0 não se apresenta possível por se referirem a infrações de naturezas distintas, conforme quadro comparativo reproduzido à fl. 380 dos autos.

Em decorrência dos pontos controvertidos retro expostos, foi deliberada, na sessão de pauta suplementar, ocorrida em 31/07/2018, a realização de diligência, dirigida ao autuante, ocasião em que foram formulados os quesitos a seguir reproduzidos:

**1º QUESITO** - *A regra estabelecida no art. 305 do RICMS/2012, é de que no regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal, portanto, a apuração é mensal.*

*Considerando o regramento constante do dispositivo regulamentar acima transscrito e também considerando que, à exceção de janeiro/2012, em todos os períodos mensais objeto da ação fiscal (2012 a 2014) o contribuinte apresentou, em sua escrita fiscal, saldo credores de ICMS, conforme indicado na planilha juntada à fl. 54, extraída do livro de Apuração do imposto, questiona-se o autuante: qual a razão para que o mesmo tenha efetuado o deslocamento dos erros de apuração do imposto revistos na conta corrente do contribuinte e verificados nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2012 para o mês de dezembro/2012, lançando neste último mês todos os valores apurados no importe de R\$562.719,77?*

*Na análise dessa questão deverá o autuante atentar para acolhimento pacífico por este CONSEF do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, da Procuradoria Estadual, que dentre outras matérias, se pronuncia a respeito da Decadência e nas situações de crédito indevido e recomenda a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, com início da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência mensal dos respectivos fatos geradores.*

**2º QUESITO** – *Em qual dispositivo da Lei nº 7.014/96 ou do RICMS/2012 o autuante enquadraria a conduta infracional de estorno de crédito em razão de venda subsequente de mercadorias em valor inferior ao custo de aquisição ou entrada?*

No caso concreto a infração imputada ao sujeito passivo tem a descrição exposta acima, mas as normas de enquadramento do fato infracional se reportam aos arts. 24 e 26 da lei baiana do ICMS, Lei nº 7.014/96. Esses dispositivos se referem, respectivamente, aos comandos de que o imposto será apurado por período conforme disposição em Regulamento e de que os débitos e créditos apurados em cada estabelecimento poderão ser compensados com saldos devedores e credores de outros estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado, em conformidade com o que for estabelecido em Regulamento. Também é citado na peça de lançamento o art. 305, do RICMS/12, que se reporta, por sua vez, ao regime de conta corrente fiscal, através da apuração do imposto via débitos e créditos.

Não há nas referidas normas, positivadas na lei e no RICMS/BA e citadas no Auto de Infração, qualquer referência à obrigação de estornos de créditos do imposto em razão de vendas por valor inferior ao custo de aquisição.

**Pede-se que o autuante esclareça essa questão e determine qual o correto e preciso enquadramento da infração, ou seja, em qual regra legal de estorno da legislação baiana o mesmo se valeu, equivalente àquela norma existente na Lei do Rio de Janeiro (Lei nº 2.657/96, art. 37, § 1º), que por sua vez fundamentou a Decisão do STF transcrita no Auto de Infração e citada pelo autuante.**

**3º QUESITO** – Revisando as planilhas de apuração do ICMS indevidamente creditado às fls. 59 a 179 e as mesmas planilhas reproduzidas na mídia digital anexa (CD, fl. 187v), verifica-se que o autuante adotou médias aritméticas simples para o cálculo dos valores dos preços médios de aquisição. Também aplicou médias aritméticas simples para quantificar os valores das vendas através dos ECFs, visando estabelecer a comparação entre os valores creditados nas entradas e aqueles debitados nas saídas. Ao proceder aos estornos, quando identificado que o preço unitário médio de venda era inferior ao custo unitário médio de aquisição, efetuou o estorno sobre os valores de aquisição aplicando percentuais variáveis (entre 7% e 17%). A título de exemplo cito o item 01.01.1814 (BLZ SLIM LISO ELAST), cujo valor de aquisição lançado na planilha de fl. 62, foi de R\$360,00 e o estorno calculado pelo autuante, foi no valor de R\$25,20, correspondente a 7% da aquisição. Já o item 01.01.1826 (BLZ VELUDO), teve o valor de aquisição de R\$149,00, lançado na planilha de fl. 62 e o estorno apurado pelo autuante foi de R\$25,3, correspondente a 17% da aquisição.

**Pede-se que o autuante esclareça 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 valor de venda e o de aquisição do item, lançando-se, tão somente, a parcela excedente. Observo que a defesa reclama que os estornos de crédito foram efetuados sobre o total das aquisições/entradas e essa questão deve ser detalhadamente esclarecida pelo autuante.**

Observo, ainda, que no caso concreto, a maior parte das entradas objeto da ação fiscal é originária de transferências, acobertadas por NFs com CFOP 2152, razão pela qual deve o autuante informar, já que fiscalizou todos os estabelecimentos do contribuinte, se nessas operações o emitente procedeu ao lançamento a débito das notas fiscais de transferências de mercadorias em sua escrita. Deverá ser evidenciado nos autos, para o correto julgamento da lide, se os valores transferidos a maior foram oferecidos à tributação (lançamento a débito) no estabelecimento da empresa que promoveu as saídas para o estabelecimento da mesma empresa, ora autuado, que recebeu as mercadorias.

Cumprida a diligência solicitada, deverá a INFRAZ VAREJO intimar o Autuado e fazer entrega contra recibo, dos documentos gerados por esta solicitação, inclusive deste pedido de diligência, concedendo prazo de 60 (sessenta) dias para que se manifeste, querendo.

Caso o Autuado se manifeste, deverá o Autuante prestar nova informação fiscal nos termos estabelecidos no § 6º do art. 127 do RPAF/99.

*Concluído o atendimento às solicitações retro mencionadas, retorno-se o PAF para o CONSEF para continuidade da instrução processual.*

Em cumprimento da diligência, o autuante prestou as informações inseridas às fls. 391 a 399 dos autos, peça processual datada de 13 de setembro de 2018.

A resposta ao primeiro quesito foi elaborada nos termos a seguir transcritos:

**"Foi adotado um critério único para os três exercícios, apurando-se os montantes anuais dos créditos sujeitos a estorno, conforme demonstrativos:**

(...)

**Devido a IMPOSSIBILIDADE de se totalizar por mês e por itens de mercadorias envolvidos, considerou-se os montantes anuais dos créditos sujeitos a estornos como devidos no último mês de cada exercício (dezembro), segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF, abaixo transcrito:**

(...)

**Isto posto, 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."**

Relativamente ao segundo quesito da diligência, a informação do autuante apresentou o seguinte conteúdo:

**"A Lei do ICMS, assim como o Decreto que regulamenta, são omissos ao ilícito fiscal apurado, razão pela qual a fiscalização fundamentar-se em decisão do Poder Judiciário – STF em caso idêntico, que considerou, decisão do Plenário:**

(...)

**O uso dos créditos, na forma pretendida pelo contribuinte, é INCONSTITUCIONAL."**

No tocante ao terceiro quesito, o pronunciamento do autuante foi textualmente o seguinte:

**Para o correto julgamento da lide recomendamos à relatoria esquecer o quanto solicitado acima por dois motivos:**

**1) as entradas do contribuinte provêm de operações interestaduais e transferências para comercialização, CFOP 2152, de sua matriz em SP, CNPJ 61.075.594/0001-94 e de diversas filiais da empresa GEP INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA espalhadas por diversos Estados. Só no exercício de 2012 existem as seguintes filiais (trinta e três), como demonstra o quadro abaixo (quadro reproduzido à fl. 396);**

(...)

**2) 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 ter acesso a cada uma das EFDs dos 34 (trinta e quatro) CNPJs referidos acima, o que não temos, e, além disso, se houve ou não o débito das transferências isso é um problema afeto aos fiscos daqueles Estados, o que o fisco baiano precisa verificar é se houve 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 (exercício de 2012 às fls. 63 a 123; Exercício de 2013 às fls. 128 a 161; e, Exercício de 2014 às fls. 166 a 175).**

Declarou em seguida o autuante, que não há o que se retificar no Levantamento Fiscal, razão pela qual não foram anexados nos autos novos demonstrativos retificadores.

Ao concluir a peça informativa, voltou a afirmar que foram considerados os montantes anuais dos créditos sujeitos a estornos, como devidos no último mês de cada exercício fiscalizado (dezembro), critério que também é adotado em outros roteiros de auditorias fiscais, a exemplo de estoques e arbitramento da base de cálculo. Aduziu que os estornos só poderiam ser realizados mensalmente se todas as entradas e todas as saídas de cada um dos itens de mercadorias ocorressem dentro de um mesmo mês.

Quanto à questão da omissão da lei do ICMS e do Decreto que a regulamente, relativamente ao ilícito fiscal apurado pela fiscalização, o autuante afirmou que caberia algum esclarecimento por parte da DITRI (Diretoria de Tributação), de onde emanam as normas da fiscalização estadual (fl. 398). Declarou em seguida, que a Lei nº 2.657 do Estado do Rio de Janeiro não tem aplicação alguma no Estado da Bahia, mas a Decisão do Pleno do STF, acima citada, é genérica e analisa a constitucionalidade do procedimento dos contribuintes, e seus efeitos aplicam-se aos fiscos de todas as Unidades da Federação. Dessa forma o uso dos créditos, na forma realizada pelo contribuinte baiano, é constitucional.

O autuante finaliza a peça informativa, pedindo que o presente PAF seja julgado totalmente PROCEDENTE.

Cientificado do inteiro teor das informações prestadas pelo autuante na execução da diligência fiscal, o contribuinte, através de seus advogados, apresentou as suas contrarrazões, através do expediente protocolado em 27/11/2018, inserido às fls. 407 a 417 dos autos.

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 1º quesito da diligência. 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 na revisão fiscal, 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 o ilícito que foi imputado ao sujeito passivo. 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.

Afirmou a defesa, 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 comprehende 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, mais uma vez, que o auto de infração é insustentável e inseguro. Que não basta acusar a autuada de sonegadora e de praticante de concorrência desleal, sem demonstrar qual é a sua conduta ilícita e tipificada, aplicando multa 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 essa prática.

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 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 na 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.

Afirma ainda, que recolheu o imposto referente às autuações anteriores, independente do roteiro utilizado, pois o fato gerador é um só: a venda de produtos (circulação de mercadorias). Com relação à “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, Dr. Edegar Stecker, inscrito na OAB/DF sob o nº 9.012, com endereço profissional no SIA Sul, Quadra 4C, lote 56, Bloco “k”, salas 110/116, Brasília – DF, CEP 71200-045.

Auditor fiscal designado, presta nova informação fiscal, devido a aposentadoria do Autuante, peça processual de fls. 421/429.

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: 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 - Afirma que o prazo a ser contado 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 em 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 - 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.

Disse em seguida, que 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, que define que 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.

Aduziu 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: 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 a mesma que foi aplicada (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 Estados 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.

Afirma 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, ao final, pela manutenção integral do Auto de Infração.

## VOTO

O presente auto de infração é composto de uma única imputação fiscal, através da qual se 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, março, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2014. Consta na descrição dos fatos, que na execução do Roteiro de Auditoria do Conta - Corrente do ICMS, foram constatados erros na apuração dos valores do imposto, visto que o sujeito passivo teria registrado créditos relativos ao ICMS a maior ante a venda dos produtos, nas etapas subsequentes de circulação por preços inferiores ao da aquisição. Esses créditos têm origem nas transferências de mercadorias provenientes de outros estabelecimentos da empresa.

Como suporte jurídico a este lançamento, o autuante disse que tomou como fundamento a Decisão exarada no Agravo Regimental no RE 317.515/RJ de 18.12.2012, Relator Ministro Dias Toffoli, decisão que foi anteriormente acolhida pelo Plenário do Tribunal, que pacificou entendimento formado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 437.006/RJ, Relator Ministro Marco Aurélio. Nesses precedentes, a Suprema Corte brasileira declarou que a lei local do Rio de Janeiro (Lei nº 2.657/96), não ofende a Constituição Federal ao determinar o estorno de crédito de ICMS na hipótese do contribuinte alienar mercadoria por importância inferior ao valor que serviu de base de cálculo na operação de que decorreu a sua entrada, devendo ser anulado o crédito correspondente entre a diferença do valor citado (na entrada) e o que serviu de base de cálculo na saída respectiva. Ou seja, a lei do Rio de Janeiro estabelece a regra do estorno somente sobre a diferença entre os valores ou preços praticados.

A defesa arguiu nulidade do Auto de infração, por entender que o lançamento foi efetuado sem qualquer embasamento e previsão legal nas normas que estão inseridas no ordenamento jurídico do Estado da Bahia.

Quanto aos aspectos formais do ato administrativo de lançamento, observo que o contribuinte tomou conhecimento do Auto de Infração e pôde 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 terem sido lançados indevidamente, o que nos leva a concluir sua total compreensão a respeito do conteúdo do levantamento fiscal. Da mesma forma, os requisitos de validade do lançamento previstos no artigo 39 do RPAF/99, relacionados com a qualificação do autuado, descrição do fato considerado infração, data de ocorrência, base de cálculo, alíquota, entre outros, também se encontram presentes, de modo que as arguições defensivas dizem respeito especificamente a questões de mérito, razão pela qual, não acolho a preliminar de vício formal suscitada na peça impugnatória.

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 em exame, 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 fiscal. Ademais o presente PAF foi objeto de conversão em diligência dirigida ao autuante visando à obtenção de esclarecimentos específicos acerca da metodologia de apuração do imposto adotada na ação fiscal, através da formulação de quesitos. As respostas aos questionamentos dirigidos à autoridade fiscal se mostram suficientes para a formação do convencimento deste Relator acerca do mérito da autuação, conforme será detalhado mais à frente.

Nas razões defensivas, o deficiente alegou que o lançamento não poderia ser feito, devido à falta de previsão legal de ato infracional ensejador dos estornos de créditos e pelo fato de o auto de infração estar arrimado apenas em precedentes do STF, não aplicáveis 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 desse princípio se garante ao contribuinte a existência de uma lei para criar e cobrar o tributo, pois não será imputada uma obrigação tributária ao particular, sem antes se observar as disposições legais quanto à criação e cobrança de uma espécie tributária, 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 Estado/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 deficiente 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 autuante, apesar de declarar ter refeito o conta-corrente da empresa, cujo imposto devido é apurado mês a mês, no exercício de 2012, concentrou os lançamentos apenas no mês de dezembro, para fugir dos períodos em que restaria claro, que as exigências estariam fulminadas pela decadência.

Visando estabelecer a veracidade dos fatos aqui discutidos, em busca da verdade material, princípio basilar do processo administrativo fiscal, esta 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu converter o presente PAF em diligência, para que o Autuante esclarecesse os seguintes pontos:

1) que a regra estabelecida no art. 305 do RICMS/2012, é de que no regime de conta corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal, portanto, a apuração é mensal. Considerando o regramento constante do dispositivo regulamentar acima transscrito e também considerando que, à exceção de janeiro/2012, em todos os períodos mensais objeto da ação fiscal (2012 a 2014) o contribuinte apresentou, em sua escrita fiscal, saldo credores de ICMS, conforme indicado na planilha juntada à fl. 54, extraída do livro de Apuração do imposto, questiona-se o autuante: qual a razão para que o mesmo tenha efetuado o deslocamento dos erros de apuração do imposto revistos na conta corrente do contribuinte e verificados nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2012 para o mês de dezembro/2012, lançando neste último mês todos os valores apurados no importe de R\$562.719,77? Na análise dessa questão deverá o autuante atentar para acolhimento pacífico por este CONSEF do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, da Procuradoria Estadual, que dentre outras matérias, se pronuncia a respeito da Decadência e nas situações de crédito indevido e recomenda a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, com início da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência mensal dos respectivos fatos geradores.

2) Em qual dispositivo da Lei nº 7.014/96 ou do RICMS/2012 o autuante enquadra a conduta infracional de estorno de crédito em razão de venda subsequente de mercadorias em valor inferior ao custo de aquisição ou entrada? No caso concreto a infração imputada ao sujeito passivo tem a descrição exposta acima, mas as normas de enquadramento do fato infracional se reportam aos arts. 24 e 26 da lei baiana do ICMS, Lei nº 7.014/96. Esses dispositivos se referem, respectivamente, aos comandos de que o imposto será apurado por período conforme disposição em Regulamento e de que os débitos e créditos apurados em cada estabelecimento poderão ser compensados com saldos devedores e credores de outros estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado, em conformidade com o que for estabelecido em Regulamento. Também é citado na peça de lançamento o art. 305, do RICMS/12, que se reporta, por sua vez, ao regime de conta corrente fiscal, através da apuração do imposto via débitos e créditos. Não há nas referidas normas, positivadas na lei e no RICMS/BA e citadas no Auto de Infração, qualquer referência à obrigação de estornos de créditos do imposto em razão de vendas por valor inferior ao custo de aquisição. Pede-se que o autuante esclareça essa questão e determine qual o correto e preciso enquadramento da infração, ou seja, em qual regra legal de estorno da legislação baiana o mesmo se valeu, equivalente àquela norma existente na Lei do Rio de Janeiro (Lei nº 2.657/96, art. 37, § 1º), que por sua vez fundamentou a Decisão do STF transcrita no Auto de Infração e citada pelo autuante.

3) Revisando as planilhas de apuração do ICMS indevidamente creditado às fls. 59 a 179 e as mesmas planilhas reproduzidas na mídia digital anexa (CD, fl. 187v), verifica-se que o autuante adotou médias aritméticas simples para o cálculo dos valores dos preços médios de aquisição. Também aplicou médias aritméticas simples para quantificar os valores das vendas através dos ECFs, visando estabelecer a comparação entre os valores creditados nas entradas e aqueles debitados nas saídas. Ao proceder aos estornos, quando identificado que o preço unitário médio de venda era inferior ao custo unitário médio de aquisição, efetuou o estorno sobre os valores

de aquisição aplicando percentuais variáveis (entre 7% e 17%). A título de exemplo cito o item 01.01.1814 (BLZ SLIM LISO ELAST), cujo valor de aquisição lançado na planilha de fl. 62, foi de R\$360,00 e o estorno calculado pelo autuante, foi no valor de R\$25,20, correspondente a 7% da aquisição. Já o item 01.01.1826 (BLZ VELUDO), teve o valor de aquisição de R\$149,00, lançado na planilha de fl. 62 e o estorno apurado pelo autuante foi de R\$25,3, correspondente a 17% da aquisição.

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 no levantamento fiscal, razão pela qual, considerou os montantes anuais dos créditos sujeitos a estornos como devidos no último mês do exercício de 2012 (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 – firmada através do STF. Conforme foi muito bem observado na peça defensiva, as decisões proferidas pela Suprema Corte se deram em sede de recurso extraordinário, não são vinculantes para a Fazenda Pública da Bahia, seus efeitos alcançam tão somente as partes envolvidas na lide (*efeitos inter partes*), e a matéria posta em discussão dizia respeito à validade de norma do Estado do Rio Janeiro frente à Constituição Federal.

Importante registrar, em acréscimo, 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, o tema do estorno de crédito por venda inferior ao custo de aquisição é abordado, embora o artigo 30 determine as hipóteses em que se exige os estornos de crédito em relação do ICMS. Da mesma maneira, no RICMS/12, especialmente nos artigos 309 e 310, basicamente repetem os termos da Lei estadual.

O artigo 311 do citado diploma, indica as hipóteses nas quais deverá ser realizado o estorno do crédito fiscal, ali não estando presente a questão dos autos, qual seja, a venda de mercadoria por valor inferior ao de aquisição. Logo, a princípio, inexiste obrigatoriedade nos termos da lei para o procedimento que o Autuante entende deveria ter sido 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 preços por item de mercadoria, para as entradas e as saídas, o que vem a ser um elemento de distorção para o cálculo, independentemente de também não ter a devida previsão legal. Em verdade, o autuante adotou um critério de quantificação, por médias aritméticas, respectivamente, dos valores de entradas e de saídas para fins de comparação com os valores reais praticados nas vendas das mercadorias através de cupons fiscais emitidos por ECFs (Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais), procedimento que não tem qualquer previsão em atos normativos vigentes no ordenamento jurídico aplicável aos contribuintes do ICMS no Estado da Bahia.

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

Ademais, além de violação ao princípio da legalidade estrita, o presente lançamento também afronta o princípio da tipicidade tributária cerrada, na medida em que a lei baiana não contempla em si todos os elementos para valoração dos fatos e produção dos efeitos pretendidos na autuação, não podendo a autoridade fiscal valer de recursos ou recorrer a elementos externos ao texto legal, para fundamentar ato de imposição tributária. Na medida em que a fundamentação da exigência fiscal se valeu de precedentes judiciais, fonte secundária do direito, é porque a fonte

primária não dava sustentação ao ato administrativo. Mais um argumento a demonstrar a fragilidade do Auto de Infração.

Necessário também 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, totalmente equivocada e sem amparo em norma legal.

Por outro lado, o autuante ao retroagir a períodos anteriores, com vistas a apurar a base de cálculo do imposto, reconstituindo os lançamentos a partir dos valores estornados, com vistas a chegar ao resultado apontado no Auto de Infração, praticou ato igualmente sem qualquer embasamento legal. A metodologia utilizada pelo Autuante se revelou, portanto, inadequada e em ofensa ao princípio da legalidade, ao retroagir a média de preços referente a lançamentos realizados pelo defensor mês a mês, concentrando todos os valores no mês de dezembro do exercício de 2012. 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”,

Os argumentos e razões expostas na peça de defesa são razoáveis, válidas, lícitas e aceitáveis, de modo os motivos ali expostos me convencem que lançamento fiscal em exame é totalmente IMPROCEDENTE.

Quanto à apreciação da preliminar de mérito de decadência, considerando que a metodologia de cálculo adotada na ação fiscal para todos os valores lançados no Auto de Infração, não tem respaldo em normas legais, fica esse pedido de menor abrangência, pois adstrito ao exercício de 2012, absorvido pela deliberação de mérito que resultou na decretação de IMPROCEDÊNCIA de todo o lançamento de ofício.

Importante ainda consignar, que este CONSEF, em duas decisões anteriores, relacionadas aos Auto de Infração nº 206948.00013/17-7 e nº 206948.00009/17-0, envolvendo autuações com a mesma configuração e fundamentação, lavradas pelo mesmo auditor contra outros estabelecimentos do mesmo contribuinte, decidiu, respectivamente, através dos Acórdãos 0064-03/19 e 0118-03/19, ambos exarados pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento e por unanimidade, pela improcedência dos créditos tributários lançados, adotando-se entendimento idêntico, ou seja, pela inexistência de previsão legal no que se refere à metodologia de cálculo e apuração do imposto adotada pelo autuante.

Por fim, o impugnante pediu com fulcro nos art. 108 e 109 do RPAF/99, seja dada 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. Acolho o pedido formulado na inicial, considerando que o contribuinte optou pela adoção da defesa técnica e considerando que o advogado exerce uma função indispensável à realização da justiça, nas esferas administrativa e judicial, conforme estabelece a Constituição Federal (art. 133) e o Estatuto da OAB (Lei nº 8.906/1994). Deverá, portanto, o órgão de preparo intimar o contribuinte e o seu advogado de todos os atos subsequentes do processo, inclusive da decisão proferida por esta 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

Diante do acima exposto, reiteramos o nosso entendimento de que as cobranças estampadas no presente Auto de Infração não tem sustentação legal, razão pela qual nosso voto é pela decretação da sua IMPROCEDÊNCIA.

**No entanto, apesar desta corte administrativa ter considerado ser improcedente a acusação fiscal, por falta de previsão na Lei nº 7.014/96 e no art. 312 do RICMS-BA, chamou-nos a atenção o fato do STF entender não haver inconstitucionalidade no comando do dispositivo de lei do Rio de Janeiro (Lei nº 2.657/96), que determina o estorno proporcional nestas**

**situações, conforme bem demonstram os arrestos citados neste Acórdão (RE nº 317515/RJ e RE nº 437.006/RJ).**

**Neste sentido, considerando o entendimento daquela Corte Máxima em favor do ente tributante e o fato de inexistir atualmente mandamento na Lei baiana do ICMS que preveja o referido estorno proporcional, encaminho o presente expediente para deliberação da Presidência deste CONSEF, sugerindo-se que a lacuna normativa seja estudada pela DITRI e/ou PGE e suprida, se for o caso, com vistas a mudanças da legislação aplicável na espécie.**

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206948.0010/17-8, 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, 28 de agosto de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR