

A. I. N° - 269358.0051/14-4

AUTUADO - REDE BRASIL DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.

AUTUANTES - MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA e JOSÉ LUÍS SOUSA SANTOS

ORIGEM - IFEP SUL

PUBLICAÇÃO - INTERNET - 29/12/2020

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0228-03/20-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO NA FORMA DETERMINADA PELA LEI COMPLEMENTAR N° 27/75. O Estado da Bahia revogou o Dec. n° 14.213/2012, visando a não exigência fiscal sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relacionados em seu Anexo Único, em alinhamento com a convalidação dos atos instituídos por todas as Unidades Federadas, nos termos da Lei Complementar n° 160/17 e do Convênio ICMS 190/17. Infração insubstancial. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Comprovado nos autos parte das alegações da defesa de equívocos no levantamento fiscal. Refeito o demonstrativo de apuração pelo autuante ao proceder a informação fiscal e confirmado por meio de diligência, o débito foi reduzido. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 07/06/2014, traz a exigência do crédito tributário no valor histórico de R\$1.590.906,92, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo enunciadas:

Infração 01 - **01.02.96.** Utilização indevida de créditos fiscais relativos às entradas de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar n° 24/75, nos meses de dezembro de 2012 a fevereiro de 2013. Exigido o valor de R\$49.129,32, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 08 a 12.

Consta que “O estabelecimento atacadista auditado recebeu mercadorias em operações de transferência de outro estabelecimento atacadista vinculado à mesma sociedade empresária sediado no Estado de Goiás creditando-se pela alíquota interestadual de 12%. Entretanto, concedendo aquela unidade federativa crédito presumido de 3% para as ditas operações à revelia da Lei Complementar n° 24/75, não promoveu o estorno de crédito devido, conforme determinação do Dec. do Estado da Bahia n° 14.213 de 22/11/2012, resultando em recolhimento a menor do ICMS nos meses de ocorrência, uma vez que o crédito fiscal admitido no presente caso é de apenas 9%. Tal fato acha-se quantificado analiticamente no Demonstrativo Anexo 1, que integra o presente Auto de Infração em todos os seus termos e do qual o estabelecimento auditado toma inteira ciência”.

Infração 02 - **07.01.04.** Recolhimento do ICMS a menos por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do

imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no Anexo 88 do RICMS-BA/97 e Anexo 1 DO RICMS-BA/12, nos meses de julho de 2010 a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$1.541.777,60, acrescido de multa de 60%. Demonstrativo às fls. 13 a 231.

Consta que “O estabelecimento auditado recebeu mercadorias em operações interestaduais de transferência, procedentes de outro estabelecimento atacadista vinculado à mesma sociedade empresária, sediado no Estado de Goiás, NÃO INSCRITO no Estado da Bahia. Nestas operações detectou-se insuficiências de recolhimento em razão da conjugação dos seguintes fatores: 1) Erro na determinação da base de cálculo da antecipação tributária por equívoco na aplicação da Margem de Valor Agregado - MVA; 2) Falta de determinação da base de cálculo de MEDICAMENTOS pelo Preço Máximo ao Consumidor - PMC, em desobediência ao Convênio nº 76/94; 3) A partir de dezembro de 2012, consideração de crédito fiscal de 12%, quando beneficiário de crédito presumido instituído por aquela Unidade Federativa, à revelia da Lei Complementar nº 24/75, além de descumprir o Decreto do Estado da Bahia nº 14.213, de 22/11/2012 quanto aos seguintes itens: 3.1) MEDICAMENTO DE USO HUMANO - Crédito presumido de 4%, crédito admitido 8%; 3.2) OUTRAS MERCADORIAS sujeitas à antecipação tributária - Crédito presumido de 3%, Crédito admitido 9%. Tais situações devem ser levadas em consideração na determinação da base de cálculo do ICMS devido por ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, por impactar na quantificação do seu valor e, por conseguinte, na definição do ICMS devido. O cálculo analítico das omissões parciais de recolhimento consta do Demonstrativo Anexo II, organizado por ano de ocorrência, que integra o presente Auto de Infração em todos os seus termos e do qual o estabelecimento auditado toma plena ciência”.

O sujeito passivo, por meio de advogado com procuraçāo à fl. 271, ingressa com impugnação, fls. 254 a 269, alinhando as seguintes ponderações.

Depois de reproduzir o teor dos dois itens da autuação, refuta o cometimento da infração 01 defendendo a validade do creditamento, ante a impossibilidade de restrição da sistemática de apuração do crédito e o princípio da intranscendência.

Destaca que o direito ao creditamento é irrestrito, nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Assinala que, uma vez materializada a operação mercantil, na circulação jurídica da mercadoria, o contribuinte adquirente tem o direito ao seu aproveitamento.

Frisa que o Auto de Infração estornou créditos escriturais de ICMS pelo fato de se os ter concedido na origem, determinando-se a poda do valor equivalente, na transferência para o contribuinte baiano.

Afirma que o lançamento fiscal não se sustenta, pois a autoridade fazendária não pode, a seu bel-talante, cancelar crédito fiscal tendo com base o fato de o estado de origem ter concedido incentivo fiscal de crédito escritural presumido. Remata declarando que o crédito escritural de ICMS é intangível.

Pondera assinalando que assim decide o Superior Tribunal de Justiça, em linha de entendimento que, *mudando-se onde se pode mudar*, se aplica como luva ao caso dos autos. Reproduz, para ilustrar seu argumento, trecho do Acórdão do Recurso em Mandado de Segurança nº 31.714 - REL. MIN. CASTRO MEIRA - 2<sup>a</sup> TURMA - D.J de 19/09/2011. Diz que neste julgado o Superior Tribunal de Justiça demonstra que as únicas hipóteses de estorno de crédito do adquirente são quando o fornecedor - *ou qualquer etapa anterior* - estiver abrigado com os institutos jurídicos da isenção ou não incidência. Arremata sustentando que excetuando estas duas hipóteses o crédito é hígido.

Observa que mesmo o fornecedor estabelecido em estado que concede incentivos fiscais sem o beneplácito do CONFAZ, o crédito escritural resultante da operação não pode ser restringido, para se lançar apenas o valor efetivamente recolhido. Aduz que o crédito deve ser apurado de acordo com as regras legais e constitucionais vigentes.

Explica que o Incentivo Fiscal de ICMS, quando concedido sem o acordo do CONFAZ é norma inconstitucional. Assevera que mesmo se tratando de pagamento do tributo mediante norma

inconstitucional, o crédito resultante da operação não pode ser restringido, devendo ser integralmente aproveitado, pelo adquirente. Afirmado que norma inconstitucional é, pela teoria da nulidade dos atos jurídicos, lei inválida. Arremata frisando que a declaração de sua inconstitucionalidade retroage à data em que foi editada.

Esclarece que os créditos escriturais decorrentes de operações sob sua vigência devem ser não só resguardados, como integralmente aproveitados pelos adquirentes, sem que a aplicação de lei inconstitucionalmente elaborada possa afetar tal direito.

Observa que a higidez dos créditos escriturais, não podem ser afetados pela concessão de crédito presumido, pois não configura qualquer das hipóteses, restritivamente delimitadas pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - *na leitura que fez abertamente da Carta da República* - para se estorná-los, quais sejam a não tributação ou isenção. Prossegue destacando que, fora estes casos, o crédito, mesmo decorrente de operações cuja nulidade foi, posteriormente, declarada, deve ser mantido e aproveitado.

No tocante à infração 02 requer a nulidade do Auto de Infração pelos fatos: a) do lançamento do crédito sem a devida observância de todos os lançamentos fiscais; b) a aplicação errônea do IVA quando a data da ocorrência do fato gerador; c) lançamento de produtos em duplicidade nas notas fiscais que cita e; d) divergência entre a quantidade e valores apontados nas notas fiscais

Afirma que para se defender pode apresentar documentos por amostragem, pois lhe compete aferir, ainda que por relance, o vício no Auto de Infração. Continua observando que a autoridade administrativa, por sua vez, para lançar o tributo, deve basear sua conclusão na análise primorosa de todas as hipóteses que entendeu desconsiderar.

Afirma que o Autuante efetuou vários lançamentos em duplicidade, citando como exemplo a Nota Fiscal de nº 293876 contendo o mesmo produto e a mesma quantidade.

Destaca que as MVAs adotados pela fiscalização não correspondem aos aplicados pela legislação, a exemplo das Notas Fiscais de nºs 490497, 838083, 17715 e 838084.

Diz ter causado estranheza a desconsideração dos erros apontados, vez que as informações colhidas se encontram no *Sped Fiscal* e, tais arquivos foram objeto de análise e confrontação de informações pelo Auditor Fiscal, o que caracteriza o erro no levantamento fiscal.

Afirma que tal fato incorre no cerceamento de defesa e insegurança na determinação da infração.

Para ilustrar sua tese reproduz trecho de julgado do CAT goiano no processo 3013409560187.

Conclui pugnando pela improcedência da exigência estampada na infração 02, por restar comprovada a insegurança na determinação da infração.

No que diz respeito à multa indicada no Auto de Infração assinala ser confiscatória e aduz a inaplicabilidade de multa que se iguale ao principal do tributo. Cita como precedente jurisprudencial a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 551, cuja ementa extraída do acórdão proferido no julgamento reproduz.

Destaca não haver dúvida que o efeito confiscatório da multa atenta contra o patrimônio do contribuinte, pois o Estado, sem o devido processo legal material - no caso, a norma de incidência tributária - quer dar maior vazão ao acessório do que ao principal.

Enfatiza a observação do Ministro Marco Aurélio, em seu voto proferido no âmbito da mencionada ADIN, ao dizer que “constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”

Frisa que na hipótese de considerar válido o levantamento do tributo, a parte do Auto de Infração que impôs a incidência de multa, por sua vez, deve ser anulada, pois tem, em si, uma nítida essência confiscatória.

Revela que a multa incidente, no percentual igual aos 100% do tributo supostamente inadimplido, afronta a Carta da República, então, pelo fato de criar uma pena desproporcional ao fato tido por contrário à lei.

Arremata ponderando que mesmo sendo julgado procedente o lançamento fiscal, a multa cominada deve ser extirpada, por ser desproporcional.

Conclui requerendo que seja declarado nulo o auto de infração tendo em vista a existência de insegurança na determinação da infração e, na hipótese de não ser acatada tal nulidade, requer seja o lançamento julgado improcedente, afastando-se os demais consectários legais.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Os Autuantes prestam informação fiscal, fls. 540 a 562, elaboraram novos demonstrativos, fls. 563 a 609 e aduz os seguintes argumentos.

Depois de reproduzirem o teor das infrações e sintetizar as razões de defesa esclarecem que em relação à infração 01 a ação fiscal visou aferir o cumprimento do Dec. nº 14.213/12, que dispôs sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75.

Informam que o período verificado quanto a esta matéria foram os meses 12/2012 a 12/2013 e que verificaram cumprimento do Dec. nº 14.213/12 pelo estabelecimento autuado a partir do mês 03/2013 até o último período fiscalizado (12/2013), promovendo, quanto às operações do regime normal de apuração, o estorno de crédito devido conforme determinado no item 1.12 do Anexo Único do referido ato normativo, compensando-se, portanto, de um crédito interestadual de 9% e não de 12%, conforme destacado nos documentos fiscais informadores das referidas operações.

Explicam que constatada a falta de estorno relativo aos meses 12/2012 a 02/2013, procedeu-se à sua exigência *ex-officio*. Frisa que é disso que trata o demonstrativo Anexo I, base analítica do Auto de Infração, que especifica as operações praticadas e determina o valor do estorno não efetuado na EFD nos meses indicados, com o objetivo de ajustar o valor do crédito ao quanto determinado no citado decreto. Asseveram que a constatação, portanto, foi de descumprimento parcial da norma regulamentar estadual.

Mencionam soar incoerente, portanto, a insurgência do estabelecimento quanto a esta infração, uma vez que a partir do período de apuração 03/2013 deu cumprimento integral à norma restritiva emanada do poder regulamentar estadual baiano, daí porque não figurar tais períodos no Auto de Infração sob análise.

Quanto ao argumento apresentado pugnando pela inconstitucionalidade da norma restritiva estadual, com fulcro no entendimento exarado pelo STJ, no Recurso em Mandado de Segurança nº 31.714, de 19/09/2011 e, que as únicas formas admitidas de estorno devido é quando a operação de aquisição acontecer sob o manto de isenção ou não-incidência, esclarecem que a IFEP SUL entende que o direito ao crédito do ICMS, não obstante sua matriz constitucional, não se constitui num direito absoluto, podendo sim ser restringido quando haja norma instituidora de benefício fiscal à revelia dos demais Estados da federação e em desacordo com a LC nº 24/75, uma vez que tal procedimento reduz indevidamente a receita pública do ente estadual destinatário dos produtos ou mercadorias contemplados e enfraquece economicamente as empresas sediadas em seu território, sendo perfeitamente lícita sua atitude defensiva, em nome do equilíbrio federativo. Acrescenta que o crédito presumido em matéria de ICMS tem evidente natureza jurídica de isenção (total ou parcial).

Dizem ser cediço que, em matéria de hermenêutica jurídica, pouco importa o nome atribuído pelo legislador a institutos jurídicos, valendo mais a sua essência ou natureza jurídica, a *ratio* da sua implementação. Esclarece que o efeito do crédito presumido em matéria de ICMS é de desoneração tributária, tal como acontece na isenção e não-incidência.

Observam que a impossibilidade de concessão de incentivos fiscais à revelia da LC nº 24/75, já foi objeto de questionamento no STF quando do julgamento do RE nº 109.486-SP, interposto por contribuinte que tivera glosado o crédito de ICMS lançado na nota fiscal de aquisição, porque objeto de incentivo fiscal irregular concedido ao vendedor pelo Estado de origem da mercadoria. Destacam que este julgamento é o *leading case* da matéria naquela corte. Prosseguem assinalado que no caso o STF não vislumbrou plausibilidade na tese em que se argüia ofensa princípio da não-cumulatividade, sustentada pelo adquirente, pois, para o Min. Ilmar Galvão, relator do recurso, trata-se de “questão insuscetível de ser solucionada sob a invocação do princípio em causa, que, diferentemente do que entende a Recorrente, visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa à circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente à alíquota máxima prevista em lei, relativamente ao custo final do bem tributado. Havendo, no caso, sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor da matéria-prima, é fora de dúvida que a inadmissão do crédito, no Estado de destino, não afeta a equação acima evidenciada”.

Mencionam que nesse mesmo sentido é o manifesto entendimento no RE 423.658 AgR/MG, Relator Min. Carlos Velloso, reproduzindo a ementa.

Afirmam que a jurisprudência dominante do STF sobre este tema é que incentivos fiscais concedidos à revelia da LC nº 24/75, autorizam sim a glosa do crédito fiscal majorado pelos Estados destinatários, o que torna legítima a exigência fiscal em epígrafe, fundamentada no Dec. nº 14.213/12, vigente a partir de 01/12/2012.

Sustentam a impossibilidade de apreciação de argumento deste jaez na esfera administrativa, uma vez que o art. 167 do RPAF-BA/99 afasta da competência do órgão julgador administrativo a declaração de constitucionalidade de norma jurídica, bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, que é exatamente do que se trata.

Pugnam pela procedência da infração 01 explicitada analiticamente no Demonstrativo Anexo I, pelos fundamentos expostos.

No tocante à infração 02, inicialmente revelam que o impugnante refutou o lançamento apontando as seguintes irregularidades: Nulidade do auto de infração; Aplicação errônea do IVA quando da data da ocorrência do fato gerador; Lançamento de produtos em duplicidade nas notas fiscais citadas; Divergência entre a quantidade e valores apontados nas notas fiscais.

Quanto à alegação de nulidade registram que se escudam em julgamento administrativo levado a efeito pelo órgão competente do fisco goiano. Dizem que, segundo o que se infere da sua ementa, houve por bem aquele respeitável colegiado decretar a nulidade de um lançamento tributário efetuado naquele Estado ao relevante argumento de cerceamento de direito de defesa, uma vez constatada insegurança na determinação da infração por não estar acompanhada de demonstrativo do lançamento fiscal. Asseveram que a alegação não procede, eis que, diferente da hipótese ali referida, o presente lançamento não padece da nulidade apontada, uma vez que Aqui o direito de defesa foi e está plenamente assegurado, porquanto se observa que o lançamento se faz acompanhar de demonstrativos analíticos reveladores da sua estrutura, nos quais se identifica com precisão todos os elementos essenciais à sua compreensão, possibilitando o direito de defesa e exercício pleno do contraditório. Tanto é assim, redargüem que foram impugnados com êxito fatos específicos da sua composição.

Esclarecem que a nulidade de lançamento tem sua regulação no art. 18 do RPAF-BA/99, cujo teor reproduz para revelar que não se vislumbra no lançamento sob análise qualquer das hipóteses de nulidade acima referidas, uma vez que se identifica com clareza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito.

Registraram que o fato de conter alguma incorreção ou omissão parcial nos dados em que se fundamenta o auto de infração não conduz à sua nulidade.

Destacam ser sabido que o lançamento tributário *ex-offício*, administrativamente contestado, não é procedimento que se exaure numa única e mesma ação, uma vez que só vai adquirir a estabilidade jurídica e a liquidez necessária à sua execução fiscal após exaurido o julgamento administrativo. Sustentam que até este remate derradeiro é passível sim de correção para um valor menor. Revelam que esta característica, por si mesma, não o inquia de improcedência, de nulidade ou de iliquidez, consoante normativo do art. 145 do CTN.

Explicam que para resguardar o direito de defesa pleno por parte do contribuinte o lançamento precisa conter os elementos descritos no art. 39 do RPAF-BA/99, todos presentes no caso sob análise, entre outros: I - a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado; II - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal ou acessórias, de forma clara, precisa e sucinta; III - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato.

Esclarecem que estão resgatados, portanto, todos os elementos que constituem o fato gerador do ICMS lançado, a compor os diferentes aspectos informadores da obrigação tributária exigida, quais sejam: o material, o subjetivo, o temporal, o espacial e valorativo.

Sustenta que não há, portanto, iliquidez no lançamento nem tampouco cerceamento do direito de defesa. Arremata assinalando que o lançamento se afigura submetido ao exercício do princípio do contraditório, uma vez que dispõe de todos os elementos que tornam isso possível.

Quanto à alegação de aplicação errônea do MVA quando da data da ocorrência do fato gerador afirmam que identificaram nas notas fiscais apontadas nºs 490497, 838083, 838084, procedência parcial dos argumentos apresentados, confirmando-se algumas incorreções quanto à atribuição da MVA:

1. A MVA prevista para o produto MACARRÃO em 04/12/2011 era 35% sendo este o percentual atribuído para as Notas Fiscais nº 490497, conforme previsto no item 12.2.1 do Anexo 88 ao RICMS-BA/97, vigente até 31/03/2012. Afirma que improcede a alegação;

2. A MVA atribuída para o produto CORRETIVO (artigo de papelaria) em 04/12/2011 foi 89,21% sendo este o percentual atribuído para a Nota Fiscal nº 490497. Entretanto, a MVA prevista para o referido produto no período de 01/03/2010 a 31/10/2010 é de 67,41%; no período de 01/11/2010 a 31/12/2012 a MVA é de 65,40%, conforme PROTOCOLO 28/2010, ANEXO ÚNICO; a partir de 01/01/2013 a MVA é de 89,21%, conforme o Protocolo nº 28/2010 e o Anexo I do Decreto nº 13.780/2012 (RICMS-BA/2012). Destacam que as correções correspondentes serão implementadas ao longo destes períodos no Demonstrativo Anexo II, com consequente reabertura de prazo para defesa. Registram que a incorreção foi equivocadamente apontada com base no Protocolo ICM nº 109/2009, regente nas operações entre os Estados da Bahia e São Paulo. Entretanto, o Protocolo ICMS regente das operações aqui tratadas é o de nº 28/2010, celebrado entre os Estados da Bahia e Minas Gerais e eleito como parâmetro pelo Regulamento do ICMS para aplicação às operações realizadas com os demais Estados (RICMS-BA/97, Anexo 88, Item 41 e RICMS-BA/2012, Anexo I, Item 27). Observam também que tais protocolos consignam atualmente apenas o MVA ORIGINAL, sendo obrigatória a conversão para o MVA aplicável de acordo com a alíquota interestadual de origem.

3. A MVA atribuída para o produto BISCOITO em 09/03/2012 foi 37,83%, previsto no Anexo I do Decreto nº 13.780, Item 33.1, sendo este o percentual atribuído para a Nota Fiscal nº 838083. O percentual aplicado é mais favorável para o contribuinte do que o vigente até 31/03/2012 que era de 45%, consoante Anexo 88 ao RICMS-BA/97, Item 12.2.3. Aplica-se a máxima “em dúvida pró contribuinte”. Até porque dos argumentos de defesa não pode sobressair esta espécie de *reformatio in pejus*, piorando a situação do impugnante. Improcedendo, portanto, a alegação;

4. A MVA prevista para o produto MACARRÃO em 09/03/2012 era 35% sendo este o percentual atribuído para a Nota Fiscal nº 838083, conforme previsto no item 12.2.1 do Anexo 88 ao RICMS-BA/97, vigente até 31/03/2012. Firmam que improcede a alegação;

5. A MVA atribuída para o produto BISCOITO em 09/03/2012 foi 37,83%, previsto no Anexo I do Decreto nº 13.780, Item 33.1, sendo este o percentual atribuído para a Nota Fiscal nº 838084. Revela que o percentual aplicado é mais favorável para o contribuinte do que o vigente até 31/03/2012 que era de 45%, consoante Anexo 88 ao RICMS-BA/97, Item 12.2.3.

6. No que diz respeito ao lançamento de produtos em duplicidade nas notas fiscais identificadas analiticamente em arquivo anexo à defesa, relatam que o argumento é procedente. Sustentam que tal incorreção aconteceu, em relação aos valores relativos ao ano de 2010. Informam que os dados considerados têm fundamento nas NF-e recebidas e registradas pelo estabelecimento em sua EFD. Explicam que a indevida duplicação de alguns itens dentro de uma mesma nota fiscal aconteceu quando da transformação dos arquivos XML em planilha Excel, fato plenamente reconhecido e retificado. Frisam que esta incorreção não ocorreu nos exercícios de 2011, 2012 e 2013.

Ao tratarem da alegação da existência de divergências entre quantidades e valores apontados nas notas fiscais, observam que a defesa não identifica e nem se constata no demonstrativo caso concreto algum, o que torna o argumento insubstancial. Sustentam que confirmação disso pode ser realizada pelo confronto entre os dados constantes do Demonstrativo Anexo II com as próprias Notas Fiscais Eletrônicas uma vez que disponíveis na SEFAZ/BA, no sistema próprio, dispensando sua juntada.

Em relação ao alegado caráter confiscatório da multa sugerida no Auto de Infração, dizem entender ser inapreciável tal argumento na via administrativa, por se tratar de aplicação literal da lei tributária baiana (art. 42, inciso II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96). Registram que a multa aplicada não foi de 100% conforme se alega na peça impugnatória e sim de 60%, conforme se constata no Auto de Infração. Observam que a multa sugerida ainda se submete aos percentuais de redução previstos no art. da lei citada, situando-se num patamar de razoabilidade a desestimular condutas elisivas ilegais.

Informam ainda que, embora não tenha sido objeto de contestação, identificaram nesta oportunidade que a tributação do produto MACARRÃO deu-se pela alíquota de 17% quando deveria ocorrer pela alíquota de 7% no período fiscalizado. Com fundamento no art. 18, §1º, do RPAF-BA/99, revelam que promoveram esta retificação *Ex-Officio*.

Assinalam que reelaboraram o cálculo do Demonstrativo Anexo II, com observância das considerações supra referidas remanescentes os valores identificados na planilha acostada às fls. 559 a 561, para os quais propugnam a subsistência parcial da infração 02, nos termos do novo “Demonstrativo das Diferenças de ICMS a Recolher - Antecipação Tributária Total - Analítico” elaborado e acostado parcialmente às fls. 563 a 609, e na versão completa no CD apensado à fl. 610.

Concluem opinando pela procedência parcial do lançamento, com manutenção dos novos valores apurados.

Às fls. 611 a 614, consta intimação do autuado para ciência dos elementos e demonstrativos elaborados pelo autuante ao proceder à informação fiscal. Transcorrido o prazo regulamentar o impugnante não se manifestou.

Na assentada do julgamento, depois da leitura do relatório e exame dos autos, os membros desta 3ª JJF decidiram converter os autos em diligência, fl. 619, para que o autuado fosse intimado a apresentar planilha identificando todos os lançamentos em duplicidade no levantamento fiscal, conforme alegado na defesa, bem como indicasse todas as operações para as quais foram adotadas MVA que não corresponde à prevista na legislação. Determinado o refazimento pelos autuantes dos demonstrativos de apuração e de débito, excluindo-se as operações comprovadas que figuram em duplicidade e corrigidas as operações cujas MVAs não correspondam exatamente ao percentual previsto no regulamento na data da ocorrência do fato gerador, caso informados pelo impugnante.

O autuado intimado pela Inspetoria Fazendária no atendimento da diligência, fl. 624, se manifesta às fls. 626 a 628, nos termos seguintes.

Inicalmente observa que fora intimada a apresentar planilha identificando todos os lançamentos em duplicidade no levantamento fiscal, bem como as operações para as quais foram adotas MVA que não corresponde a prevista na legislação.

Reafirma como já fizera na defesa que a autoridade administrativa, para lançar o tributo, deve basear sua conclusão na análise primorosa de todas as hipóteses que entendeu desconsiderar. Prossegue revelando que com essa intimação para cumprimento no prazo de dez dias, o Auditor transferiu tal responsabilidade ao ora autuado.

Destaca que mesmo diante do exíguo prazo concedido, conseguiu levantar grande parte de tais lançamentos. Informa que são centenas de milhares de produtos, sendo humanamente impossível o levantamento conforme solicitado.

Observa que em 2010 verificou duplicidade de produtos que destaca na planilha ora anexada aos autos.

Registra que detectou produtos, cujo pagamento fora feito a mais, também identificados na planilha que diz anexar.

Diz que existem produtos que o levantamento fiscal utilizou índice maior que a legislação vigente a época do fato gerador, sendo identificados na planilha em anexo.

Menciona a existência de produtos que deveriam ter sido enquadrados como produtos com Substituição Tributária, não sendo feito por parte da empresa, sendo, consequentemente, tributados normalmente e destacado ICMS normal. Arremata frisando que tais valores devem ser levados em consideração no levantamento fiscal, conforme identifica na planilha que anexa.

Destaca que a utilização do preço de mercado dos produtos referentes a medicamentos e bebidas, enquanto a legislação da Bahia nos Anexos 88 do RICMS-BA/97 e Anexo 1 do RICMS-BA/12 determina que seja feito pelos percentuais previstos no Convenio ICMS 76/94.

Ressalta que a planilha ora anexada aos autos comprova não ter, o Auto de Infração, sido realizado de forma escorreita, o que eiva de nulidade todo o lançamento.

Frisa que está sendo cobrado nas operações com bebidas um adicional de 2% sobre a alíquota do ICMS com base na legislação de Fundo de Pobreza - Lei nº 12.038/2010. Afirma que tal cobrança é inconstitucional, uma vez que, imposto não pode ter vinculação, com base no inciso IV, do art. 167, da CF/88.

Os autuantes no atendimento da diligência solicitada apresentam o resultado às fls. 665 a 758, no qual, depois de reproduzirem as razões de defesa articuladas na impugnação, fls. 254 a 269, e suas ponderações alinhadas na informação fiscal prestada, fls. 540 a 562, informam, em síntese o que se segue.

Asseveram que o percentual de MVA atribuído no levantamento fiscal para os produtos ABSORVENTE HIGIÉNICO e ESCOVA DENTAL é de 41,06% no período indicado, por ser o percentual previsto no Convênio ICMS 76/94, discordando, portanto, do percentual de 26,95%, indicado pelo contribuinte.

Explicam que no caso de medicamentos, o citado Convênio ICMS 76/94 estabelece em sua Cláusula 2ª que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

Observam que o percentual de MVA só deve ser adotado no caso de inexistir tal preço sugerido, tendo sido esta a sistemática adotada no levantamento fiscal. Acrescentam destacando que para os produtos enquadrados no citado convênio que tenham o preço ao consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial, tal preço foi adotado na formação da base de cálculo da Antecipação

Tributária. Asseveram que as tabelas com as previsões de tais preços foram fornecidas pela Gerência de Substituição Tributária da SEFAZ/Bahia e disponibilizadas ao autuado quando da ciência do presente Auto de Infração, consoante se observa no recibo fls. 244/245. Frisam discordar da defesa quando atribui a medicamentos com preço sugerido pelo fabricante o MVA de 26,95%. Explicam que tal percentual além de ser equivocado é indevido no caso de haver o PMC sugerido pelo estabelecimento fabricante.

Quanto aos produtos BISCOITO, BOLINHO BAUDUCCO, BOLO BAUDUCCO que o defensor advoga o percentual de MVA de 30%, explicam que a MVA de tais produtos, no período questionado é de 45%. No que concerne ao produto MACARRÃO tem MVA, admitido pelo contribuinte como sendo de 20%, asseguram que o percentual no período contestado é de 45%, como consta no item 12.2 do Anexo 88 ao RICMS-BA/97. Esclarecem que os percentuais admitidos pela defesa são relativos a produtos oriundos de Estados signatários do Protocolo ICMS 50/05, quais sejam, os Estados de Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe, e não oriundos do Estado de Goiás, como é o caso dos autos.

Afirmam que não procedem as objeções às MVAs apontadas pelo impugnante quanto aos produtos BOBINA FISCAL PDV, BOBINA TÉRMICA e CADERNO. Destacam que a causa de tais discordâncias se relaciona ao fato de que o levantamento fiscal toma como referência os MVAs discriminados no Anexo Único do Protocolo ICMS 28/2010 e suas atualizações, celebrado entre os Estados da Bahia e Minas Gerais, aplicável no período auditado às operações sujeitas à Antecipação Tributária interna, conforme se observa no Item 41 do Anexo 88 ao RICMS-BA/97. Citam que a defesa toma como base o Protocolo ICMS nº 109/06, celebrado entre os Estados da Bahia e São Paulo, para fins de Substituição Tributária, conforme se observa às fls. 422 a 436.

Observam que não procede também a alegação quanto ao produto PILHA, uma vez que o levantamento fiscal adota o MVA de 48,43% previsto para tal espécie no período contestado, conforme se constata no item 30 do Anexo 88 ao RICMS-BA/97.

Em relação à alegação dos produtos sem destaque do imposto substituição na nota fiscal, mas com crédito de ICMS, cujos produtos reproduzem às fls. 695 a 700, sustentam que ao analisar as operações objeto desta discordância constatam não restar confirmada sua veracidade e dela dissentem cabalmente.

Registraram ser indiferente para sistemática adotada no lançamento o fato de os produtos enquadrados no regime de substituição tributária interestadual terem sido remetidos à Bahia por seu estabelecimento situado no Estado de Goiás, sem o cumprimento daquela obrigação tributária, uma vez que nem inscrito na Bahia tal estabelecimento é. Pontuam que no presente caso, o ICMS antecipação tributária não envolve apenas a responsabilidade pela Antecipação Tributária Interna adstrita originalmente ao Estabelecimento destinatário. Salientam que envolve também a sua responsabilidade supletiva por operações sujeitas à substituição tributária interestadual, omitidas pelo remetente, assim definida no art. 8º, § 5º, da Lei nº 7.014/96, cujo teor reproduz. Arremata frisando ser improcedente o argumento de defesa.

No tocante a alegação da existência de produtos lançados com valor do imposto a mais, consoante lista dos produtos referidos pelo impugnante, fls. 701 a 752, afirmam sua discordância do argumento defensivo, uma vez inexistente o erro alegado. Salientam que o Demonstrativo Anexo II define o ICMS antecipação tributária - ICMS AT a partir da seguinte fórmula geral subjacente, aplicável rigorosamente a todas as operações discriminadas: Valor da Operação (VO) x (1+MVA) x Alíquota Interna (%Inter) - Crédito Admitido (CA). Asseveram ser a alegação da defesa improcedente.

Revelam que, conforme se observa na Informação Fiscal prestada às fls. 540 a 562, já haviam reconhecido tal inconsistência quanto ao período de 2010 e reelaborado o seu cálculo com reabertura do prazo de defesa, o qual transcorreu sem qualquer pronunciamento do autuado. Sustentam que o argumento defensivo nesse particular é inteiramente procedente e já objeto de correção. Destacam que tal inconsistência não ocorreu nos períodos de 2011, 2012 e 2013.

No tocante a alegada existência de divergências entre quantidades e valores apontados nas notas fiscais, frisam que não foram indicadas e nem se constata qualquer caso concreto, o que torna o argumento insubsistente. Asseveram que essa confirmação pode ser realizada pelo confronto entre os dados constantes do Demonstrativo Anexo II com as próprias Notas Fiscais Eletrônicas uma vez que disponíveis no sistema próprio da SEFAZ/BA, dispensando sua juntada.

Reafirmam ainda que não objeto de contestação, identifica-se nesta oportunidade que a tributação do produto MACARRÃO deu-se pela alíquota de 17% quando deveria ocorrer pela alíquota de 7% no período fiscalizado. Revelam que, com fundamento no art. 18, § 1º, do RPAF-BA/99, promoveram sua correção de ofício na Informação Fiscal, fls. 540 a 562, dando-se ciência ao autuado, que não se pronunciou a respeito conforme visto, fls. 244 e 245.

Esclarecem que refizeram o cálculo do Demonstrativo Anexo II, com exclusão das operações que comprovadamente figuraram em duplicidade no período de 2010. Afirmam que da revisão das MVAs, não constataram as inconsistências alegadas, constituindo-se naquelas consideradas vigentes pela Administração Tributária do Estado da Bahia na ocorrência do fato gerador.

Concluem opinando pela procedência em parte do lançamento, mantendo os valores indicados no demonstrativo às fls. 759 a 809, e no CD, fl. 827, que totalizam o débito remanescente de R\$1.372.870,77, para a infração 02, ou seja, o mesmo valor apurado por ocasião da informação fiscal consignado às fls. 559 a 561.

O impugnante, ao tomar ciência do resultado da diligência, volta a se manifestar nos autos, fls. 834 a 843, na forma a seguir resumida.

Inicialmente, suscita nulidade do lançamento por cerceamento de defesa - insegurança na determinação da infração. Afirma que a autoridade lançadora admitiu, por conduta própria, a nulidade do Auto de Infração, uma vez que, ao se manifestar acerca de sua peça impugnatória, efetuou um aditamento ao lançamento original, desconsiderando o levantamento fiscal feito. Observa que, ao proceder a alteração do demonstrativo do débito, reconhecendo a aplicação de MVA erroneamente, bem como acerca da alíquota aplicada a determinados produtos e, a existência de lançamentos de produtos em duplicidade, conforme alegado em sua defesa, os autuantes demonstram que o Auto de Infração não foi realizado de forma escorreita, o que o eiva de nulidade.

Aduz que a mudança ocorrida no Auto de Infração não deve ser tida como mero “auto complementar” que, como é sabido, não serve para nova qualificação jurídica da conduta e sim para reparo fático naquilo que se observara, ou mesmo nova verificação de fato, não atestado anteriormente.

Registra que, tendo em vista a admissão de trabalho equivocado feito pela autoridade lançadora, impõe-se a nulidade do Auto de Infração, para assim não se ofender a segurança jurídica, a impessoalidade do administrador, bem como, seu direito amplo de defesa.

Arremata asseverando que a acusação por carecer de elementos que lhe concedam a segurança necessária à sustentação da exigência em comento, deve ser declarada nula.

Informa que mesmo diante do prazo exíguo, conseguiu levantar grande parte das irregularidades apontadas, haja vista que são centenas de milhares de produtos, sendo humanamente impossível o levantamento conforme solicitado.

Elenca as inconsistências observadas:

- ✓ - em 2010 verificou duplicidade de produtos, sendo destacados nas planilhas que anexa no CD, fl. 535;
- ✓ - foram detectados produtos cujo pagamento fora feito a mais, também identificados na planilha em anexo no CD, fl. 535;
- ✓ - existem produtos que o levantamento fiscal utilizou índice maior que a legislação vigente a época do fato gerador, sendo identificados na planilha em anexo no CD, fl. 535;

- ✓ - existência de produtos que deveriam ter sido enquadrados como produtos com Substituição Tributária, não sendo feito por parte da empresa, sendo, consequentemente, tributados normalmente e destacado ICMS normal. Tal valor há que se levar em consideração no levantamento fiscal. Também na planilha anexa tais produtos estão identificados;
- ✓ - destaca-se a utilização do preço de mercado dos produtos referentes a medicamentos e bebidas, enquanto a legislação da Bahia nos Anexo 88 e Anexo 1 do RICMS-BA determina que seja feito pelos percentuais previstos no Convenio ICMS 76/94.

Reitera seus argumentos, já aduzidos em sede de defesa, em torno de seu entendimento de que a cobrança do adicional de 2% sobre a alíquota do ICMS cobrado nas operações com bebidas, previsto na Lei nº 12.038/2010 é inconstitucional.

Reprisa toda sua linha argumentativa já articulada em suas razões de defesa de que a multa proposta no Auto de Infração por seu valor e sua natureza confiscatória deve ser declarada inconstitucional por ofensa ao art. 150, inciso IV, da CF/88.

Os autuantes prestam nova informação fiscal, fls. 853 e 854, asseverando discordarem integralmente dos argumentos apresentados, até porque nada têm de novo, constituindo-se em mera repetição daqueles anteriormente oferecidos e já devidamente analisados.

Reiteram na íntegra todos os argumentos já oferecidos na Informação Fiscal prestada, acrescentando, apenas que o adicional de 2% que incidiu na tributação de bebidas alcoólicas no presente lançamento tem fundamento no art. 16-A da Lei 7.014/96, dispositivo cuja constitucionalidade não pode ser apreciada nesta via, em face do disposto no art. 167 do RPAF-BA/99.

Concluem pugnando pela procedência em parte do lançamento, nos mesmos termos propostos na Informação Fiscal às fls. 665 a 809.

Essa 3<sup>a</sup> JJF mediante decisão prolatada no Acórdão JJF Nº 0169-03/15, julgou procedente em parte o presente Auto de Infração. Em julgamento de Recursos de Ofício e Voluntário a 1<sup>a</sup> CJF, através de decisão exarada no Acórdão CJF Nº 117-11/17, julgou pelo provimento do Recurso de Ofício e considerou prejudicado Recurso Voluntário decidindo pela Nulidade da Decisão recorrida determinando o retorno dos autos para a JJF, com vistas a um novo julgamento. O voto condutor da decisão entendeu que não teria sido dada a oportunidade de recorrer de uma provável majoração do débito inerente às Notas nºs 838.083 e 838.084, tomando-se como paradigma os levantamentos iniciais e que por isso a Decisão de Piso é inválida por violar o núcleo constitucional de garantias do administrado, tais como os princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal. Sustentou o Conselheiro Relator que o ato administrativo decisório deve ser anulado, pois causa lesão ao interesse público de garantir o processo justo e a direitos fundamentais.

Ao retornarem os autos a essa 3<sup>a</sup> JJF, seus membros deliberaram pela conversão em diligência para que os Autuantes elaborassem um novo demonstrativo de débito da Infração 02, procedendo-se aos ajustes necessários para contemplar a correta aplicação da MVA relativa às operações com o produto “biscoito”, constante das Notas Fiscais de nºs 838.083 e 838.084, de 09/03/2012, de acordo com o percentual previsto e vigente no RICMS-BA, por ocasião da ocorrência do fato gerador.

Os Autuantes apresentam o resultado da diligência, informando que foram elaborados e juntados os demonstrativos e documentos fls. 941 a 1128, cientificando-se o Estabelecimento autuado, com remessa de suas cópias integrais e abrindo-se oportunidade de manifestação a respeito dos mesmos, consoante documentos, às fls. 1.130 a 1.133, apesar de regularmente intimado, não houve manifestação do Impugnante.

Esclarecem o teor dos documentos juntados, com explicação da sua origem, uma vez que têm um escopo mais amplo inclusive do que o requisitado na diligência em epígrafe, mas que atende prontamente a seu desiderato.

Ressaltam que se remonta ao Acórdão nº 0169-03/15, prolatado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal em 18/08/2015, quando o relator, acertadamente, concluiu às fls. 872, 4º parágrafo que “no tocante à deliberação dos Autuantes de manterem no levantamento fiscal a MVA de 37,83% para o produto Biscoito, constante da Nota Fiscal nº 838083 de 09/03/2012, em vez da correta MVA de 45%, prevista no item 12.2.3 do Anexo 88 ao RICMS/97, sob a alegação de ser mais favorável ao autuado, não pode prevalecer a discricionariedade administrativa de lançamento, sob pena de responsabilidade funcional do agente lançador, estatuída pelo art. 142 do CTN. Logo, com fulcro no art. 156, do RPAF-BA/99, representou a Autoridade Fazendária competente para que seja programada uma nova ação fiscal a fim de apurar os valores remanescentes”.

Observam que se julgou o Auto de Infração naquela oportunidade procedente em parte. Dizem que tomando ciência de tal fato logo que teve acesso ao inteiro teor do julgamento submeteu tal Representação à autoridade fazendária a que se encontrava subordinado, sendo decidido de imediato a abertura de procedimento de auditoria com objetivo de lançar as diferenças existentes. Frisam que reconheceram de imediato o acerto da decisão de primeira instância.

Assinalam que o argumento de que a MVA de 37,83% era “mais favorável ao contribuinte” utilizado na Informação Fiscal prestada foi, sob qualquer ângulo, tecnicamente equivocado. Revelam que, talvez dele se pudesse lançar mão em relação a penalidades pecuniárias, mas nunca quanto ao tributo, que não é nem nunca foi penalidade. Mencionam que apesar de ser detentor deste conhecimento houve excesso argumentativo naquela informação fiscal prestada. Felizmente, declararam que atentou a tempo à oportuna representação desta Junta. Sustentam que de fato, não havia margem para discricionariedade no caso, sendo a MVA de 45% aplicável objetivamente a tal produto até 31/03/2012, último dia de vigência do RICMS-BA/97.

Declararam que procurou dar efetividade imediatamente a este julgado e atender de pronto à representação levada a efeito. Informam que havia mais operações tributadas com tal erro no lançamento realizado do que as apontadas pela Junta no citado acórdão e no pedido de diligência em epígrafe (NFes 838083 e 838084, de 09/03/2012) e urgia corrigi-las todas.

Esclarecem em relação ao julgamento em segunda instância objeto do acórdão CJF nº 0173-11/17, datado de 21/06/2017, procedeu-se ao lançamento complementar para exigência da diferença de MVA apontada. Assim, destaca que em 14/10/2015, lavrou-se a Notificação Fiscal nº 9269358003/15-5, fl. 1052, com as diferenças de débito verificadas até 31/03/2012 para o produto Biscoito, conforme se deduz do seu demonstrativo Anexo I (fls. 1.054 a 1.128). Informam que neste demonstrativo, obviamente, consta as duas notas fiscais mencionadas (NFe's 838083 e 838084, de 09/03/2012). Frisa que de tal lançamento foi dada ciência ao Estabelecimento autuado, que inesperadamente não apresentou defesa, extinguindo o débito por pagamento. Observam que ficou então com esta situação esdrúxula de contestação de uma parte do débito e concordância quanto à diferença de cálculo, o que revela por parte do Estabelecimento autuado um viés de contestação seletiva em função do valor, nada a ver com o mérito. Mas foi isto que, de fato, aconteceu.

Ressaltam que sobreveio então o Acórdão CJF nº 0173-11/17, datado de 21/06/2017, que anulou a decisão que a JJF havia consignado no Acórdão nº 0169-03/15, determinando novo julgamento, por considerar imprópria a Representação formulada pela 3ª JJF. Explicam que se a Representação da 3ª JJF não fosse de pronto cumprida em 14/10/2015, data da Notificação Fiscal que exigiu as diferenças devidas, ocorreria que, de 21/06/2017 em diante, data da decisão da CJF, não se poderia mais exercer o lançamento, que tendo por fatos geradores operações ocorridas no primeiro trimestre de 2012, já estariam alcançadas pela decadência.

Afirmam que a anulação que sobreveio ao acórdão de primeira instância em nada invalida a representação dela constante, uma vez que indicou um fato relevante que urgia ser objeto de retificação, como acabou acontecendo.

Assinalam que, tendo esclarecido o contexto dos fatos ocorridos e, verificado que o Estabelecimento autuado, tomando ciência integral dos procedimentos adotados, promoveu a sua extinção pelo pagamento das diferenças calculadas e, quanto a esta diligência, tomando ciência

da intimação específica não se manifestou sobre ela, certamente por considerar despiciendo fazê-lo.

Concluem pugnando pela procedência em parte do lançamento impugnado, nos exatos termos consignados pela 3<sup>a</sup> JJF no Acórdão n° 0169-03/15.

## VOTO

Inicialmente, cabe examinar a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante, sob o fundamento de que o lançamento relativo ao item 02 do Auto de Infração, incorreu em cerceamento de defesa e insegurança na determinação da infração, tendo em vista a constatação no levantamento fiscal de lançamentos em duplicidade, aplicação errônea da MVA e que as correções e ajustes promovidos pelos autuantes, na informação fiscal, se configuram um aditamento ao lançamento original.

Ao compulsar os elementos que integram os autos, constato que não assiste razão ao autuado, uma vez que as inconsistências apontadas pelo defendante foram enfrentadas pelos autuantes ao prestarem informação fiscal, ocasião em que promoveram os ajustes e correções cabíveis, elaborando novo demonstrativo reduzindo o valor do débito, fls. 559 a 610, cuja ciência ao autuado de seu teor foi providenciada mediante intimação, fls. 611 a 614, que se manteve silente. Ademais, mediante diligência foi solicitado ao autuado que discriminasse todas as inconsistências apontadas em sede de defesa, as quais foram apresentadas e integralmente enfrentadas pelos autuantes que mantiveram a apuração já apresentada na informação fiscal demonstrando cabalmente a motivação.

Também não deve prosperar a alegação do impugnante, de que ao serem procedidos pelos autuantes com base nas comprovações apresentadas na defesa, os ajustes do demonstrativo do débito pelos autuantes reconhecendo a aplicação de MVA erroneamente, bem como acerca da alíquota aplicada a determinados produtos e a existência de lançamentos de produtos em duplicidade, eivam a autuação de nulidade por não terem sido realizadas originalmente de forma escorreita. Ao contrário do que aduz o sujeito passivo, essa dinâmica comprova claramente que se configura instalado plenamente nos presentes autos o contraditório em perfeita harmonia com a busca da verdade material. Eis que, com a fundamentação das alterações e ajustes devidamente lastreada em comprovações inequívocas, a entrega ao defendant de todos os novos demonstrativos elaborados e com a regulamentar reabertura de prazo de defesa, fica também patente seu exercício da ampla defesa.

Portanto, emerge dos autos clara evidência de que inexistiu qualquer procedimento que desse margem à quebra da segurança jurídica, desprezo ou ofensa ao princípio da ampla defesa, como alegou, sem razão, o autuado.

Em suma, o auto de infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal, e na forma preconizada pelo art. 39 RPAF-BA/99. O processo administrativo fiscal afigura-se revestido de todas as formalidades legais, sem violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprovou e nas ocasiões que entendeu pertinentes.

Nestes termos, entendo restar ultrapassada a preliminar de nulidade suscitada na defesa, ante à inexistência de vícios que maculem a autuação, passíveis de invalidar o lançamento tributário, conforme a previsão contida no art. 18 do RPAF-BA/99, consignados que se encontram nos autos os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, e presentes todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte.

No mérito, o lançamento de ofício é constituído de duas infrações: utilização indevida de créditos fiscais, relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar n° 24/75 - Infração 01; recolhimento a menos do ICMS por antecipação, em caso de erro na aplicação da

alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação - operações submetidas ao regime de substituição tributária - Infração 02.

No que diz respeito à Infração 01, o impugnante, em sede defesa refutou, a acusação fiscal sustentando que o crédito escritural de ICMS é intangível e que a autoridade fazendária não pode cancelar o crédito fiscal tendo como base o fato de o Estado de origem ter concedido incentivo de crédito fiscal presumido. Sustentou que os créditos fiscais não podem ser afetados pela concessão de créditos presumidos, por não se configurar as hipóteses de restrição, não tributação ou isenção, delimitadas pela jurisprudência do STJ.

Os Autuantes, ao prestarem informação fiscal, sustentaram a autuação sob o fundamento de que o Dec. nº 14.213/12, veda expressamente os créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75.

Em que pese a decisão anterior atinente a esse item da autuação ter sido pela procedência da autuação, conforme prolatado no Acórdão JJF Nº 0169-03/15, posteriormente, essa matéria, em face de alterações em sua legislação de regência, esse CONSEF, em reiteradas decisões modificou seu entendimento, aplicando inclusive, a retroatividade em casos pretéritos.

Saliento que a Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, permitiu que, mediante convênio, os Estados e o Distrito Federal deliberassem sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do §2º, do art. 155, da CF/88 e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Como consequência, foi celebrado o Convênio ICMS 190/2017, que estabeleceu os procedimentos e prazos que as unidades federadas deveriam observar para remissão dos créditos tributários decorrentes do uso de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do §2º, do art. 155 da CF/88, bem como sobre as correspondentes restituições.

Em cumprimento ao prazo estabelecido no inciso I, da cláusula terceira do Convênio ICMS 190/17 - da mesma forma como fez o Estado da Bahia em relação aos seus atos normativos vigentes, por meio do Dec. nº 18.270/18 -, os Estados publicaram, em seus respectivos Diários Oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos citados no Anexo Único do Decreto nº 14.213/12, visando à remissão dos eventuais créditos tributários existentes.

Precisamente, no presente caso, a planilha elaborada pelo Autuante, acostada às fls. 07 a 22, indica que a glosa se referiu a item do Anexo Único do Decreto nº 14.213/2012, decorrente de operações realizadas entre empresas localizadas em unidades Federadas elencadas no decreto e o estabelecimento autuado.

A autuação diz respeito a benefícios concedidos, por meio da legislação interna específica dos aludidos Estados, que constam do Anexo Único do Dec. nº 14.213/12.

Diante disso, com base na remissão dos créditos tributários relativos a benefícios instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII do §2º do art. 155 da CF/88, processado nos termos do Convênio ICMS 190/17, essas infrações são insubstinentes, restando extinto o crédito tributário atinente a elas apurados.

Nos termos expendidos, concluo pela insubsistência da Infração 01.

Quanto à Infração 02, em suas razões de defesa, o Impugnante identificou no levantamento fiscal algumas notas fiscais lançadas em duplicidade, e a adoção de MVAs divergentes das previstas na legislação de regência. Citou também, sem indicar qualquer operação, a existência de

divergências entre a quantidade e valores apontados nas notas fiscais arroladas no levantamento fiscal.

Verifica-se nos autos, que as inconsistências apontadas pelo defensor no levantamento fiscal relativas à aplicação errônea da MVA, lançamentos em duplicidades e divergência entre a quantidade e valores de algumas notas fiscais, foram objeto de enfrentamento pelos autuantes por ocasião da informação fiscal. Ocasião em que explicitaram os fundamentos que motivaram o acolhimento e a denegação das alegações refazendo um novo demonstrativo de débito acostados às fls. 760 a 809, que resultou na redução do débito da infração 02 para R\$1.372.870,77, cuja cópia foi enviada ao impugnante que não se manifestou no prazo de reabertura de defesa concedido na forma regularmente prevista.

Na assentada do julgamento, foi decidido por esta Junta de Julgamento pela conversão dos autos em diligência, para que o autuado apresentasse extensivamente todas as ocorrências de inconsistências no levantamento fiscal apontadas na defesa, e para os autuantes promoverem os ajustes cabíveis com base nas comprovações inequívocas carreadas aos autos.

Depois de examinar as ponderações e fundamentações dos autuantes ao atenderem a diligência, cujo resultado, depois de denegarem o atendimento dos pleitos do impugnante e manterem os termos do demonstrativo refeito por ocasião da informação fiscal, passo a tecer as pertinentes ponderações que se seguem.

Para os produtos, ABSORVENTE HIGIÉNICO e ESCOVA DENTAL o percentual de MVA adotado pela fiscalização no período da autuação de 41,06% está correto, por ser o percentual previsto no Convênio ICMS 76/94, e não de 26,95%, indicado pelo contribuinte.

No caso dos medicamentos, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, conforme estabelece a Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94. A aplicação da MVA de 26,95% pretendida pelo autuado é indevida no presente caso por haver o PMC sugerido pelo estabelecimento fabricante.

Os produtos BISCOITO, BOLINHO BAUDUCCO, BOLO BAUDUCCO a MVA de tais produtos, no período questionado é de 45% e não de 30%, como pleiteia o Impugnante.

As operações com produto MACARRÃO, oriundas do Estado de Goiás, conforme consta no item 12.2 do Anexo 88 ao RICMS-BA/97, em MVA de 45%, e não 20%, como sugere o autuado.

Quanto aos produtos BOBINA FISCAL PDV, BOBINA TÉRMICA e CADERNO, não procedem as objeções apontadas pelo impugnante, uma vez que o levantamento fiscal toma como referência as MVAs discriminados no Anexo Único atualizado do Protocolo ICMS 28/2010, celebrado entre os Estados da Bahia e Minas Gerais, aplicável no período auditado às operações sujeitas à Antecipação Tributária interna, conforme consta no item 41 do Anexo 88 ao RICMS-BA/97.

Constatou que a MVA de 48,43%, adotada no levantamento fiscal para as operações no período de apuração com o produto PILHA, está de acordo com a previsão expressa no item 30 do Anexo 88 ao RICMS-BA/97.

No que diz respeito à alegação dos produtos sem destaque do imposto substituição na nota fiscal, mas com crédito de ICMS, cujos produtos reproduzem às fls. 695 a 700, exame minudente nas operações objeto desta discordância não revelam a alegação da defesa.

Não procede a alegação da defesa em relação ao fato de os produtos enquadrados no regime de substituição tributária interestadual, terem sido remetidos à Bahia por seu estabelecimento situado no Estado de Goiás, sem o cumprimento daquela obrigação tributária, uma vez que nem inscrito na Bahia tal estabelecimento é, por ser patente a responsabilidade supletiva do impugnante por operações sujeitas à substituição tributária interestadual, omitidas pelo remetente, como claramente se depreende do art. 8º, §5º, da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento

*e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

[...]

*§5º A responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade solidária do contribuinte substituído nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais junto a contribuinte substituto, por força de convênio ou protocolo, que não possua inscrição ativa neste Estado.”*

Exame realizado na lista dos produtos referidos pelo impugnante, fls. 701 a 752, não revelam a existência de qualquer produto lançado com valor do imposto a mais.

Quanto à alegação da existência de produtos duplicados no levantamento fiscal, verifico que na Informação Fiscal prestada às fls. 540 a 562, foram excluídas todas as duplicidades existentes no levantamento fiscal no exercício de 2010, refeito o demonstrativo de apuração e entregue cópia ao impugnante com reabertura do prazo de defesa, a qual transcorreu sem qualquer manifestação.

No que diz respeito à alegada existência de divergências entre quantidades e valores apontados nas notas fiscais arroladas no levantamento fiscal, exame efetuado no demonstrativo, não revelam qualquer caso concreto. Assim, ante à falta de indicação inequívoca de tais divergências pelo defensor, torna o argumento insubstancial, por se configurar em mera alegação desprovida de comprovação objetiva.

Em relação ao pedido do defensor, para que fossem levados em consideração no levantamento fiscal os valores decorrentes das operações arroladas com produtos que deveriam ter sido enquadrados no regime de substituição tributária e não foram, mas, no entanto, foram tributados normalmente nas saídas, esclareço que a pretensão da defesa não deve prosperar, haja vista a falta de comprovação inequívoca de que, efetivamente, tais produtos foram tributados na saída.

Constatou também que os autuantes, independente de alegação do impugnante, constataram, e de ofício, promoveram corretamente a retificação no levantamento fiscal da tributação atinente ao produto MACARRÃO, que foi efetuada com a alíquota de 17%, quando deveria ocorrer com a alíquota de 7%.

No tocante à deliberação dos Autuantes de manterem no levantamento fiscal a MVA de 37,83% para o produto Biscoito, constante da Nota Fiscal nº 838083 de 09/03/2012, em vez da correta MVA de 45%, prevista no item 12.2.3 do Anexo 88 ao RICMS-BA/97, sob a alegação de ser mais favorável ao autuado, não pode prevalecer a discricionariedade, haja vista a imperativa vinculação e obrigatoriedade da atividade administrativa de lançamento, sob pena de responsabilidade funcional do agente lançador, estatuída pelo art. 142, do CTN. Tendo sido, através do Acórdão JJF Nº 0169-03/15, representada a Autoridade fiscal para providenciasse a programação de nova ação fiscal com o fito de apurar e exigir o débito remanescente, em face da aplicação incorreta da MVA e em percentual inferior ao previsto por ocasião da ocorrência dos fatos geradores.

Conforme informação prestada pelos Autuantes, a representação foi acatada e realizada uma nova ação fiscal através da qual foi apurado o valor do débito remanescente e cobrado mediante a lavratura da Notificação Fiscal de nº 9269358003/15-5, fl. 1502, cujo valor apurado foi quitado pelo Autuado.

Quando sobreveio a decisão da 1ª CJF, através do Acordão CJF Nº 0173-11/17, anulando a decisão anterior dessa 3ª JJF, e determinando um novo julgamento para fosse corrigida a MVA aplicada equivocadamente pelos Autuantes nas operações com a mercadoria Biscoito, e dada ciência ao Autuado da correção efetuada para eliminar o óbice de cerceamento de defesa do Autuado, apontado na decisão da 2ª Instância, os autos foram convertidos em diligência para que os Autuantes assim procedessem. No entanto, ao atenderem à diligência os Autuantes informaram que já tinham a atendido a representação dessa 3ª JJF e resolvido a questão como relatado acima, ou seja, apurada as diferenças atinentes ao equívoco na aplicação da MVA e exigido os valores através de Notificação Fiscal cujo débito foi recolhido pelo Autuado.

Nos termos expendidos, fica mantido o novo demonstrativo de apuração e de débito colacionado às fls. 559 a 561, e apresentado quando do julgamento anterior dessa 3ª JJF, através do Acórdão JJF

Nº 0169-03/15, que reduz o valor da exigência relativa à Infração 02 para R\$1.372.870,77, conforme demonstrativo abaixo.

Data Ocor.	Base de Calc.	Aliq. %	ICMS DEVIDO		Data Ocor.	Base de Calc.	Aliq. %	ICMS DEVIDO
31/07/2010	137.707,65	17,0%	23.410,30		TRANSP.			394.951,04
31/08/2010	84.121,76	17,0%	14.300,70		30/04/2012	51.204,76	17,0%	8.704,81
30/09/2010	480.556,12	17,0%	81.694,54		31/05/2012	58.255,35	17,0%	9.903,41
31/10/2010	59.927,53	17,0%	10.187,68		30/06/2012	71.089,53	17,0%	12.085,22
30/11/2010	38.335,82	17,0%	6.517,09		31/07/2012	63.159,82	17,0%	10.737,17
31/12/2010	77.009,47	17,0%	13.091,61		31/08/2012	70.765,29	17,0%	12.030,10
31/01/2011	157.956,00	17,0%	26.852,52		30/09/2012	59.719,12	17,0%	10.152,25
28/02/2011	102.285,65	17,0%	17.388,56		31/10/2012	64.586,12	17,0%	10.979,64
31/03/2011	105.188,18	17,0%	17.881,99		30/11/2012	78.999,06	17,0%	13.429,84
30/04/2011	131.300,06	17,0%	22.321,01		31/12/2012	321.800,88	17,0%	54.706,15
31/05/2011	122.789,12	17,0%	20.874,15		31/01/2013	528.727,12	17,0%	89.883,61
30/06/2011	66.214,35	17,0%	11.256,44		28/02/2013	380.857,94	17,0%	64.745,85
31/07/2011	83.330,29	17,0%	14.166,15		31/03/2013	434.805,65	17,0%	73.916,96
31/08/2011	95.987,00	17,0%	16.317,79		30/04/2013	341.043,71	17,0%	57.977,43
30/09/2011	82.047,00	17,0%	13.947,99		31/05/2013	412.641,65	17,0%	70.149,08
31/10/2011	72.190,06	17,0%	12.272,31		30/06/2013	356.754,71	17,0%	60.648,30
30/11/2011	109.917,29	17,0%	18.685,94		31/07/2013	463.745,71	17,0%	78.836,77
31/12/2011	106.323,12	17,0%	18.074,93		31/08/2013	510.326,71	17,0%	86.755,54
31/01/2012	94.925,88	17,0%	16.137,40		30/09/2013	431.815,82	17,0%	73.408,69
28/02/2012	61.690,47	17,0%	10.487,38		31/10/2013	302.943,24	17,0%	51.500,35
31/03/2012	53.438,59	17,0%	9.084,56		30/11/2013	419.645,88	17,0%	71.339,80
					31/12/2013	329.580,94	17,0%	56.028,76
	<b>S U B   T O T A L</b>		<b>394.951,04</b>					<b>T O   T A L</b>
								<b>1.372.870,77</b>

No que concerne à inconstitucionalidade do adicional de 2% sobre a alíquota do ICMS exigido com base em previsão na Lei nº 12.038/2010, que instituiu de Fundo de Pobreza, devidamente aplicado na apuração da exigência fiscal, bem como a natureza confiscatória da multa proposta, tipificada na alínea “a” do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, aduzidas pelo sujeito passivo em suas razões de defesa, saliento que falece competência a esta Junta de Julgamento de apreciar a declaração de inconstitucionalidade, bem como, a redução e exclusão de multa prevista na legislação de regência.

Assim, pelo acima expedito, concluo que a Infração 02 é parcialmente procedente.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269358.0051/14-4, lavrado contra **REDE BRASIL DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.372.870,77**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f” e “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, de acordo com a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

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 virtual das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2020.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA