

**A. I. N°** - 299130.0002/23-0  
**AUTUADO** - BRW SUPORTE E LOGÍSTICA PARA SAÚDE LTDA.  
**AUTUANTE** - JORGE TADEU COSTA DOS SANTOS  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 21/12/2023

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0237-03/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO NA LEGISLAÇÃO. O imposto a ser lançado como crédito fiscal deve levar em conta o valor corretamente calculado, conforme previsto na legislação. Infração comprovada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/03/2023, refere-se à exigência de R\$ 321.839,22 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 001.004.001: Utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação em vigor, nos meses de março a dezembro de 2018.

Consta a informação de que a Infração 3 decorreu do fato de o contribuinte somar com o crédito presumido concedido no art. 3º-G, Incisos I e II do Decreto 7799/00 ao valor da partilha (EC 87/2015) devida ao Estado remetente, no caso o Estado da Bahia. Tal procedimento não consta no referido Decreto, sendo assim, é irregular, incorrendo no uso de crédito fiscal indevido.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 32 a 42 do PAF. Informa que atua no comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamento para uso odonto-médico-hospitalar, partes e peças, sendo que, desde o início de suas atividades até a presente data vem sempre adimplindo com suas obrigações tributárias de maneira pontual.

Diz que na data de 03 de fevereiro de 2023, obteve a ciência de mensagem expedida pela autoridade fiscal, decorrente da Ordem de Serviço n° 500042/23 onde estaria sendo objeto de auditoria fiscal relativa ao período de 01/01/2018 a 31/12/2019.

Cumprindo com as determinações da Fazenda Estadual, realizou o envio da documentação solicitada através da comunicação anterior. No dia 17/03/2023 obteve ciência de que a auditoria fiscal havia sido concluída, sendo identificadas infrações, nos seguintes termos:

Infração 01: Crédito indevido com repercussão decorrente do aproveitamento de crédito na compra de produtos vendidos para fora do Estado da Bahia;

Infração 02: Débito fiscal do ICMS calculado a menor pelo contribuinte, relativo ao imposto devido ao Estado da Bahia na partilha decorrente da E.C. n° 87/2015.

Infração 03: Crédito indevido do ICMS decorrente do cálculo do crédito presumido concedido pelo art. 3º-G, do Decreto 7799/00 a maior, conforme demonstrativo encaminhado em anexo.

Assim, foi determinado pela autoridade fiscal o prazo de 5 (cinco) dias, para manifestação por parte da empresa Autuada, acerca das infrações identificadas e dos demonstrativos de cálculos demonstrados pela autoridade.

Informa que, diferente do prazo conferido pela autoridade, não pode apresentar sua defesa prévia, pois conforme destacado, a ciência da notificação se deu no dia 17/03/2023, mas ainda com o prazo em aberto para tal apresentação, a autoridade lavrou auto de infração no dia 18/03/2023, conforme se atesta na documentação anexa.

Desta forma, o auto de infração foi registrado sob o número 299130.0002/23-0. Reproduz a descrição dos fatos e da infração e diz que não concordando com a irregularidade apontada pela Autoridade Fiscal, apresenta a Impugnação, pelos fundamentos que passa a expor.

Preliminarmente, comenta sobre a tempestividade para apresentar a Impugnação, a fim de evitar qualquer dissabor quando de seu recebimento.

Diz que a ciência do auto de infração se deu no dia 20/03/2023 (segunda-feira), e considerando que o dia de início não será computado, o prazo fatal para apresentação da impugnação é a data de 19/05/2023 (sexta-feira). Logo, demonstrada a tempestividade da impugnação.

Alega violação ao contraditório e a ampla defesa, ressaltando que após a apresentação da documentação solicitada pela Autoridade Fiscal, sobreveio comunicação de que haveriam irregularidades encontradas na auditoria fiscal, sendo oportunizado ao contribuinte prazo de 05 (cinco) dias para apresentação de defesa preliminar.

Ressalta que a concessão, apesar de direito derivado da própria legislação ao contribuinte, foi expressamente conferida pela Autoridade Fiscal ao momento da notificação.

Assim, posto que realizou a leitura da comunicação na data de 17 de março de 2023, bem como que a contagem dos prazos nos processos administrativos fiscais no Estado da Bahia, contam-se em dias corridos, excluindo o dia de início e computando o dia do final.

Ainda, o dia de início e o dia do vencimento da contagem dos prazos, devem, obrigatoriamente, serem em dias de expediente normal, nos termos do parágrafo 1º, do artigo 22, do RPAF-BA, Decreto 7.629/1999, afirma que a contagem dos cinco dias contínuos, iniciados no dia 20/03/2023, teria como data limite o dia 24/03/2023 (sexta-feira) para apresentação de sua defesa-prévia.

Informa que no dia 20/03/2023, foi surpreendido com a notificação de que as infrações anteriormente apontadas, teriam originado auto de infração, lavrado em mesma data.

Alega que conforme se atesta mediante a documentação em anexo, houve o evidente cerceamento da defesa, ao passo em que lhe foi suprimido o direito de apresentar defesa prévia, que poderia inclusive ter evitado a lavratura do auto de infração em questão.

Diz que a apresentação de defesa prévia, é assegurada ao contribuinte no curso do processo administrativo fiscal, sendo de suma importância para assegurar o direito ao contraditório e ampla defesa.

Destaca que a Constituição Federal preceitua em seu artigo 5º, no tocante aos direitos e garantias fundamentais, o contraditório e a ampla defesa como cláusulas pétreas, junto ao inciso LV, que transcreveu.

Registra que, no mesmo sentido, o RPAF-BA, Decreto 7.629/1999, determina em seu artigo 2º, que nos processos administrativos fiscais ficam assegurados os princípios da legalidade, verdade material, ampla defesa, entre outros.

Menciona ensinamentos de Léo da Silva Alves e afirma restar evidente que o contraditório e a ampla defesa, são, no processo administrativo fiscal, além de uma garantia fundamental do contribuinte, um instrumento que visa a equidade entre o fisco e contribuintes para assegurar o devido processo legal.

No mesmo sentido, se violados os princípios indispensáveis apresentados, viola-se a garantia, também constitucional, do devido processo legal, tornando nulo de pleno direito tal procedimento.

Acrescenta que, ao impedir o Contribuinte de apresentar sua defesa prévia, houve a evidente violação às suas garantias do contraditório e da ampla defesa, ao passo em que lhe foi cerceada sua possibilidade de contestar os fatos expostos pela autoridade fiscal.

Assim sendo, diz que é inegável o seu prejuízo ao momento em que teve impedido seu direito de apresentação de defesa preliminar, bem como a violação ao seu direito de contraditório e ampla defesa.

Dessa forma, em virtude de a autoridade fiscal ter incorrido em violação aos princípios constitucionais da Ampla Defesa e do Contraditório neste processo administrativo, pugna pela declaração da nulidade do auto de infração lavrado.

Quanto ao mérito, diz que a autoridade fiscal apresentou como infração cometida, o aproveitamento irregular de créditos presumidos, juntando como demonstração de tal irregularidade, planilhas demonstrativas.

Ainda, apresentou como fundamentação, para lavratura do auto de infração: “A infração 03 decorreu do fato de o contribuinte somar com o crédito presumido concedido no artigo 3º-G, incisos I e II do decreto 7.799/2000 ao valor da partilha (E.C 87/2015) devida ao Estado remetente, no caso o Estado da Bahia. Tal procedimento não consta no referido Decreto, sendo assim, entendeu, que é irregular, incorrendo no uso de crédito fiscal indevido, conforme demonstrativo em anexo”.

Alega que a fundamentação apresentada pelo Auditor Fiscal é de difícil compreensão, não deixando claro qual seria a infração cometida pelo Autuado.

Da análise realizada através da planilha que acompanha o Auto de Infração, entende que a autoridade fiscal afirma que o Impugnante estaria cumulando o valor da partilha da Emenda Constitucional 87/2015, que trata do diferencial de alíquota de ICMS, com os créditos presumidos conferidos ao Impugnante através do artigo 3º-G do Decreto 7.799/2000.

Afirma que passa a demonstrar pela impossibilidade de tal infração apontada. Transcreve o artigo 3º-G, do referido Decreto.

Art. 3º-G. Nas saídas interestaduais de mercadorias comercializadas por meio de internet ou telemarketing, destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, fica concedido crédito presumido nos seguintes percentuais: (Redação do caput dada pelo Decreto Nº 19190 DE 27/08/2019, efeitos a partir de 01/09/2019).

I - 11% (onze por cento), quando a alíquota aplicável à operação for 12% (doze por cento); (Redação do inciso dada pelo Decreto Nº 19190 DE 27/08/2019, efeitos a partir de 01/09/2019).

II - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), quando a alíquota aplicável à operação for 04% (quatro por cento). (Redação do inciso dada pelo Decreto Nº 19190 DE 27/08/2019, efeitos a partir de 01/09/2019).

Alega que se trata de uma concessão do Estado da Bahia, para algumas empresas que possuam operações de *e-commerce*, onde nas vendas destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica, não contribuinte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a empresa beneficiada poderá se valer de créditos presumidos, nas faixas apontadas.

Entende que é imprescindível para a devida análise do caso em comento, ressaltar que o período apontado pela autoridade fiscal como de cometimento de infrações, diz respeito ao período de 03/2018 a 12/2018, conforme se verifica do auto de infração lavrado.

Afirma restar claro que ao se tratar de período pretérito, há de ser observada a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos, com que teriam sido cometidas as infrações apontadas.

Desta forma, ao analisar os dispositivos citados, é possível verificar que os mesmos, tiveram sua redação dada pelo Decreto 19.190, de 27 de agosto de 2019, o qual, só produziu efeitos a partir de 01/09/2019.

Alega que em primeiro momento, fica evidenciado que a autoridade fiscal se valeu de dispositivo que à época dos fatos, não estava vigente, caracterizando a nulidade de sua fundamentação e como consequência, do auto de infração.

Destaca que ao momento dos fatos apontados como de cometimento da infração, o artigo 3º-G, possuía a seguinte redação:

Art. 3º-G. Nas saídas interestaduais de mercadorias comercializadas por meio de internet ou telemarketing, destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, fica concedido crédito presumido de forma que a carga tributária seja equivalente a 2% (dois por cento) do valor da operação de saída, vedada a utilização do crédito relativo a operação de entrada.

Ressalta que, na redação anterior, o artigo não possuía nenhum inciso, portanto, a menção aos incisos I e II pelo Auditor Fiscal, atesta a nulidade da fundamentação.

Conclui que ao analisar o dispositivo em questão, verifica-se que se trata de créditos presumidos a fim de resultarem em uma alíquota efetiva de ICMS equivalente a 2% (dois por cento).

Ou seja, o dispositivo não menciona o percentual de créditos presumidos a serem conferidos ao contribuinte, mas sim que aproveite créditos suficientes a ter alíquota de ICMS em percentual igual a 2%.

Por assim ser, em virtude de o benefício trazer expressamente a alíquota a ser utilizada, não há como cumular créditos presumidos com outro valor, pois conforme se demonstra, não há a previsão dos créditos presumidos a serem aproveitados, mas apenas de que serão concedidos até que alíquota resulte em 2%.

Diz que não se está diante de mero vício formal, que não afeta a composição e existência do auto de infração, mas sim, de vício material, vício insanável, posto que está fundamentado em legislação que não era aplicável ao momento do fato, violando expressamente o princípio da irretroatividade da lei tributária, tornando nulo, de pleno direito, o presente auto de infração, devendo ser declaradas como nulas, todas as obrigações atinentes e decorrentes do auto de infração.

Também alega que, conforme demonstrado, à época da ocorrência dos fatos apontados pelo auditor como sendo os das eventuais infrações, a legislação vigente previa que o contribuinte poderia aproveitar créditos presumidos que resultem em carga tributária efetiva de 2%.

Afirma que ao analisar a planilha exposta pela autoridade fiscal, como sendo suficiente para demonstrar a infração cometida, verifica-se que ela demonstra o contrário, a total legalidade dos atos do Autuado.

Isto se deve ao fato de que, a autoridade deixou de aplicar a legislação atinente ao momento dos fatos, neste caso, a ausência de observância do parágrafo 5º, que foi inserido junto ao texto do artigo 3º-G, do referido decreto. Transcreve o texto do referido dispositivo:

§5º A carga tributária prevista no caput deste artigo engloba a parcela relativa à diferença entre alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual da operação, a partir dos efeitos da Emenda Constitucional 87/2015.

Frisa que tal disposição foi acrescentada pelo Decreto 17.662/2017, que passou a produzir efeitos a partir da data de 16 de junho de 2017.

Acrescenta que este dispositivo foi posteriormente revogado, através da Lei 19.190/2019, sendo a produção de efeitos deste decreto a partir de 01 de agosto de 2019.

Assim sendo, traçando uma linha temporal entre a vigência e revogação do parágrafo 5º, do artigo 3º-G, do Decreto 7.799/2000, verifica-se que o referido dispositivo legal, vigorou de 16/06/2017 a 01/09/2019, portanto, aplicável ao período considerado pelo auditor para a autuação.

Destaca que a autoridade demonstra em sua planilha de cálculos a correta aplicação da alíquota efetiva de 2% (dois por cento), conforme a legislação previa, no entanto, deixa de considerar o parágrafo 5º, que determina a inclusão dos valores da partilha no caput do artigo 3º-G.

Conclui que a aplicação da alíquota efetiva de 2%, era realizada, ao momento dos fatos, sendo acrescentado ao valor da base de cálculo da operação, o valor referente a partilha do diferencial de alíquota do ICMS.



Por assim ser, aplicava-se a alíquota de 2% sobre ambos os valores, não havendo que se falar em apropriação a maior de créditos presumidos, tampouco de ausência de previsão legal, conforme fundamenta o auditor.

Diz que a previsão para tal ato, decorre expressamente da legislação atinente ao caso em concreto na época de ocorrência dos fatos.

Desta forma, demonstra evidente a legalidade dos atos que praticou, bem como a nulidade do auto de infração em função do vício insanável exposto, merecendo total acolhimento ao seu pleito para determinar nula a autuação, eis que, eivada de nulidades, bem como pela total legalidade dos atos praticados pela empresa autuada, extinguindo como consequência, o crédito tributário impugnado.

Por fim, pede a nulidade da autuação, face às razões de mérito expostas, extinguindo o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 69 a 76 dos autos. Faz uma síntese das alegações defensivas e afirma que não existe na legislação fiscal do Estado da Bahia previsão legal de abertura de prazo para oferecimento de defesa prévia por parte do contribuinte.

Assim sendo, o procedimento que adotou de enviar a intimação de fls. 12 e 13 com os demonstrativos para o contribuinte analisar previamente é uma atitude de deferência ao contribuinte. Este deve sempre estar atento ao seu Domicílio Eletrônico Fiscal visando a defesa do seu próprio interesse e ainda mais que o contribuinte já estava ciente de que se encontrava sob ação fiscal.

Ressalta, ainda, que as ordens de serviço têm prazo certo e determinado para serem iniciados e concluídos os procedimentos fiscais, e o Auditor não tem disponibilidade de tempo para aguardar indefinidamente.

Destaca que o prazo para análise prévia dos demonstrativos não foi um prazo fatal e sim, apenas, informativo e orientador. Se o contribuinte não se manifestou sobre esta concessão da auditoria que em momento algum se caracteriza como uma determinação, tem garantido o prazo legal de defesa de 60 (sessenta) dias estabelecido no art. 123 do RPAF/BA para pleno e amplo exercício do seu direito de defesa, conforme foi intimado para fazê-lo, fls. 43 e 44 e o fez, senão não estaria aqui discutindo o assunto.

Entende que as alegações preliminares de violação do exercício do amplo direito de defesa e do contraditório são totalmente improcedentes e sem nenhuma importância para julgamento do auto, não devem ser consideradas.

No tocante ao mérito da autuação, diz que o Defendente argui violação ao princípio da irretroatividade da legislação e diz expressamente à fl. 39, no quinto parágrafo, “que a autoridade fiscal se valeu de dispositivo que à época dos fatos, não estava vigente”.

Ou seja, de modo totalmente equivocado, o Autuado entende que a infração decorreu da aplicação pelo autuante, do art. 3º-G do Decreto Estadual nº 7.799 de 09/05/2000 com a redação que foi dada pelo Decreto nº 19.190, de 27/08/19, DOE de 28/08/19 com efeitos a partir de 01/09/19. A alteração está bem clara no Decreto 7799/00 e esta afirmação não passa de artifício com objetivo de induzir os julgadores ao erro.

Registra que o defendente acrescentou, ainda, que o artigo art. 3º-G do Decreto Estadual nº 7.799 de 09/05/2000 “não menciona o percentual de créditos presumidos a serem conferidos ao contribuinte, mas sim que aproveite créditos suficientes a ter alíquota de ICMS em percentual igual a 2%”.

Diz que esta afirmação é equivocada, primeiro porque o Defendente confunde alíquota com carga tributária, e segundo que o citado dispositivo cita expressamente que o crédito presumido concedido deve ser tal que a carga tributária incidente sobre a operação de saída seja 2%, não se fala em alíquota.

“Art. 3º-G. Nas saídas interestaduais de mercadorias comercializadas por meio de internet ou telemarketing, destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, fica concedido crédito presumido de forma que a carga tributária seja equivalente a 2% (dois por cento) do valor da operação de saída, vedada a utilização do crédito relativo a operação de entrada” (Grifo nosso).

Esclarece que alíquota é o percentual estabelecido na Lei que deve ser aplicado sobre a base de cálculo para obtenção do valor do imposto a ser recolhido, enquanto a carga tributária é percentual resultante da aplicação da alíquota sobre a base cálculo reduzida em virtude de algum benefício concedido pelo ente governamental.

Informa que tomando o mês de março de 2018, adotou os seguintes procedimentos:

Os produtos vendidos pelo Defendente cuja alíquota interestadual do ICMS é 4%, devem ter um crédito presumido correspondente 2% para resultar em uma CARGA TRIBUTÁRIA de 2%. Assim, aplicou 2% sobre o valor da operação de saída e obteve o valor do crédito presumido do produto.

Os produtos cuja alíquota interestadual do ICMS é 12% têm um crédito presumido correspondente a 10% para resultar em uma CARGA TRIBUTÁRIA de 2%. Assim, aplicando os 10% sobre o valor da operação de saída obtém o valor do crédito presumido do produto.

Somando os valores de cada operação dentro do mesmo mês, no exemplo março, obteve um total de R\$ 260.408,62, conforme planilha anexa ao auto de infração.

O crédito presumido lançado pelo contribuinte no livro de apuração em março de 2018 foi de R\$ 289.118,85. A diferença entre R\$ 289.118,85 menos R\$ 260.408,62 resulta em R\$ 28.710,23 que é o valor do crédito presumido lançado a maior e com repercussão na obrigação principal.

Conclusão: se a carga tributária estabelecida no artigo 3º-G do Decreto Estadual nº 7.799 de 09/05/2000, com redação dada pelo Decreto nº 14.812, de 14/11/13, DOE de 15/11/13, efeitos de 01/12/13 a 31/08/19, no período de janeiro a dezembro de 2018, quando ocorreu a infração, é de 2%, e aplicando-se esta carga tributária sobre as operações de saídas do contribuinte, resulta em um valor de crédito presumido de R\$ 260.408,62, sendo que o Defendente utilizou um crédito presumido de R\$ 289.118,85, resulta em um crédito indevido de R\$ 28.710,23. Afirma que se o crédito presumido lançado foi em valor superior ao permitido na legislação, isto equivale a dizer que a carga tributária aplicada foi inferior a 2%, portanto, inferior ao estabelecido no artigo 3º-G do Decreto 7.799/00.

Informa que tudo isto está demonstrado e comprovado nas planilhas em anexo e isto é aritmética, está matematicamente comprovada a infração e o benefício auferido pelo contribuinte com a sua prática.

Sendo assim, estes valores de crédito presumido lançado a maior em todos os meses do ano de 2018, de março a dezembro, foi lançado como infração 01, tendo em vista que o contribuinte utilizou crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação.

Resumindo: para se obter uma carga tributária de 2%, quando o produto tem alíquota 4%, o crédito presumido da operação de saída deve corresponder 2%. Assim, fica a carga de 2% quando a alíquota do produto é de 12%, o crédito presumido é de 10% do valor da operação de saída, ficando a carga em 2%.

Retorna ao primeiro argumento do Autuado, de “violação ao princípio irretroatividade da legislação” e pergunta: onde foi que o Defendente viu aplicação da legislação posterior ao período?

Informa que, para melhor entendimento do contribuinte, foi citado na descrição o art. 3º -G e os incisos I e II do §3º do mesmo artigo.

***Art. 3º-G. Nas saídas interestaduais de mercadorias comercializadas por meio de internet ou telemarketing, destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, fica concedido crédito presumido de forma que a carga tributária seja equivalente a 2% (dois por cento) do valor da operação de saída, vedada a utilização do crédito relativo a operação de entrada***

§ 1º .....

§ 2º .....

§ 3º É permitido o funcionamento do estabelecimento que comercializa via internet ou telemarketing no mesmo endereço de outro estabelecimento da mesma empresa ou do mesmo grupo econômico, sendo que:

Redação anterior dada ao inciso I do § 3º do art. 3º-G foi dada pelo Decreto nº 16.032, de 10/04/15, DOE de 11/04/15, efeitos de 11/04/15 a 07/12/2020:

*I - o estabelecimento que comercializa via internet ou telemarketing não poderá dispor de estoque próprio e as entradas de mercadorias devem estar vinculadas às suas subseqüentes saídas, salvo mediante estabelecimento de controles de estoque via termo de acordo;*

*II - nas saídas internas para o estabelecimento que comercializa via internet ou telemarketing fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto referente a operação própria, ficando vedada a manutenção de crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações, exceto em relação ao imposto retido ou antecipado que eventualmente tenha sido cobrado nas referidas entradas;*

Diz que deixou de constar apenas que os incisos referidos eram do § 3º do mesmo artigo. O fato de não ter citado expressamente o § 3º do artigo 3º G não prejudica em nada a constatação da infração e não afeta a verdade material dos fatos que estão corretamente descritos, demonstrados mediante planilhas e corretamente enquadrados.

Destaca, ainda, que a referência aos incisos I e II do § 3º se fez necessária para deixar claro dois pontos importantes acerca da infração praticada, são eles:

*I - o estabelecimento que comercializa via internet ou telemarketing não poderá dispor de estoque próprio e as entradas de mercadorias devem estar vinculadas às suas subseqüentes saídas.*

*II - nas saídas internas para o estabelecimento que comercializa via internet ou telemarketing fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto referente a operação própria, ficando vedada a manutenção de crédito fiscal relativo às entradas.*

Portanto, a citação dos incisos I e II se fez necessária e o que ocorreu foi um mero erro formal pelo que faltou dizer que os referidos incisos I e II são do § 3º do artigo 3º-G do Decreto 7.799/00.

Diz que se percebe, na realidade, é que o Defendente busca por todos os modos se livrar da autuação com afirmações inverídicas, tendo em vista que nunca houve autuação com base na legislação posterior, é só verificar os cálculos efetuados e consultar a legislação vigente no período de março a dezembro de 2018, período em que ocorreram os fatos.

Menciona outro argumento utilizado na defesa é o de que não houve observância do § 5º do artigo 3º G do Decreto 7.799/2000 e acrescenta que a planilha de cálculo demonstra “a correta aplicação da alíquota efetiva de 2% (dois por cento), conforme a legislação previa, no entanto, deixa de considerar o parágrafo 5º, que determina a inclusão dos valores da partilha no caput do artigo 3º G.”

Afirma que a planilha não demonstra nada disso, a defesa demonstra desconhecer que no direito tributário alíquota e carga tributária, são coisas diferentes, não podem ser confundidas.

Carga tributária é o resultado da aplicação alíquota sobre a base de cálculo deduzidos os benefícios fiscais. Assim, se legislação fala em carga de 2% o Estado quer que o contribuinte englobe todos os benefícios concedidos por ele, Estado, deduza da base de cálculo, e só então aplique a alíquota, de tal forma que o valor do ICMS resultante seja correspondente a 2% do valor da operação.

No caso específico do § 5º do artigo 3º-G do Decreto 7.799/00, que foi revogado pelo Decreto 19.190 de 27/08/2019. Esclarece que o § 5º não fala em alíquota e sim em carga tributária e diz o seguinte:

*“§ 5º A carga tributária prevista no caput deste artigo engloba a parcela relativa à diferença entre alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual da operação, a partir dos efeitos da Emenda Constitucional 87/2015.”*



Diz que o entendimento é no sentido de que o Estado da Bahia se deu por satisfeito com uma carga tributária de 2%, dispensando o contribuinte que opera com *mercadorias comercializadas por meio de internet ou telemarketing, destinadas a consumidor final*, do pagamento da parcela relativa à diferença entre alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual da operação, a partir dos efeitos da Emenda Constitucional 87/2015.

Nunca foi dito no §5º do artigo 3º-G do Decreto 7.799/00 que caberia somar o DIFAL com crédito presumido lançado, conforme pretende a recorrente e conforme procedeu. Se assim fosse o caput do referido artigo não falaria em carga tributária de 2% e sim seria uma carga menor.

Isto é o que diz o §5º do 3º-G do Decreto 7.799/00, se o contribuinte interpretou erradamente e incluiu outros valores no crédito presumido, resultando em uma carga tributária inferior a 2% e com isto recolheu menos imposto, cabe o enquadramento na infração 001.004.001 – utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor, com o seguinte enquadramento.

Enquadramento Legal: Art. 49 da Lei 7.014/96 C/C artigos 269 e 270 e incisos (a depender da hipótese) do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Afirma que restou comprovado que o contribuinte praticou a infração e ele admite que usou crédito presumido a maior que o previsto na legislação, sendo que as justificativas apresentadas na defesa bem como os motivos que o levaram a agir dessa maneira são irrelevantes e não servem para alterar a materialidade dos fatos. O prejuízo ao Estado da Bahia está comprovado, mediante os cálculos anexados ao auto de infração.

Por tudo quanto exposto, mantém a infração e devolve o presente PAF para ser enviado ao CONSEF para análise e julgamento, conforme o disposto no parágrafo 8º do artigo 127 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF).

## VOTO

O Defendente afirmou que no dia 17/03/2023 obteve ciência de que a auditoria fiscal realizada pelo Autuante havia sido concluída, sendo determinado pela Autoridade Fiscal o prazo de 5 (cinco) dias para manifestação por parte do Autuado, acerca das infrações identificadas e dos demonstrativos de cálculos elaborados pelo Autuante.

Disse que a ciência da notificação se deu no dia 17/03/2023, mas ainda com o prazo em aberto para tal apresentação, a Autoridade lavrou auto de infração no dia 18/03/2023. Afirmou que a apresentação de defesa prévia é assegurada ao contribuinte no curso do processo administrativo fiscal, sendo de suma importância para assegurar o direito ao contraditório e ampla defesa.

Alegou que é inegável o seu prejuízo ao momento em que teve impedido seu direito de apresentação de defesa preliminar, bem como a violação ao seu direito ao contraditório e ampla defesa.

Dessa forma, em virtude de a Autoridade Fiscal ter incorrido em violação aos princípios constitucionais da Ampla Defesa e do Contraditório neste processo administrativo, requereu a declaração da nulidade do presente Auto de Infração.

O Autuante informou que o procedimento adotado, de enviar a intimação de fls. 12 e 13 com os demonstrativos para o contribuinte analisar previamente, é uma atitude de deferência ao contribuinte. Este deve sempre estar atento ao seu Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e) visando a defesa do seu próprio interesse, e que o Contribuinte já estava ciente de que se encontrava sob ação fiscal.

Observe que durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias, e sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário.



Por outro lado, conforme estabelece o art. 121, inciso I do RPAF/BA, no processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o Fisco e o Contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Portanto, não há previsão regulamentar para intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos antes da lavratura do Auto de Infração.

O Defendente alegou que a fundamentação apresentada pelo Auditor Fiscal é de difícil compreensão, não deixando claro qual seria a infração cometida pelo Autuado.

Dessa forma, ao analisar os dispositivos citados, entendeu que é possível verificar que os mesmos, tiveram sua redação dada pelo Decreto 19.190, de 27 de agosto de 2019, o qual, só produziu efeitos a partir de 01/09/2019.

Afirmou que em primeiro momento, fica evidenciado que a autoridade fiscal se valeu de dispositivo que, à época dos fatos, não estava vigente, caracterizando a nulidade de sua fundamentação e como consequência, do auto de infração. A exigência fiscal funda-se em legislação que não era aplicável ao momento do fato, violando expressamente o princípio da irretroatividade da lei tributária, tornando nulo, de pleno direito, o presente Auto de Infração, devendo ser declaradas como nulas, todas as obrigações atinentes e decorrentes da autuação fiscal.

O Autuante explicou que deixou de constar no Auto de Infração, apenas que os incisos que citou se referem ao §3º do artigo 3º G. Disse que o fato de não ter citado expressamente o §3º do artigo 3º G não prejudica em nada a constatação da infração e não afeta a verdade material dos fatos que estão corretamente descritos e demonstrados mediante planilhas e corretamente enquadrados.

Entendo que os dispositivos da Lei 7.014/96 e do Decreto nº 7.799/00 citados no enquadramento legal e na descrição dos fatos, guardam relação com o imposto apurado pelo autuante. No Auto de Infração contém um campo destinado à imputação, à infração, destinado à descrição do cometimento, o enunciado principal, determinando fulcro da autuação. São especificadas as circunstâncias que envolvem os fatos apurados, sendo informados os dados acessórios ou prestadas as informações complementares que devem apresentar convergência com aquele que constitui o enunciado principal da “infração”, o que se constatou no presente PAF.

Em relação à metodologia aplicada na apuração do imposto exigido no presente Auto de Infração, os demonstrativos do autuante são compreensíveis, indicam os dados relativos aos documentos fiscais objeto da autuação e os valores exigidos e o autuado demonstrou que entendeu os cálculos, quando contestou o levantamento fiscal.

Portanto, quanto à alegação de que houve equívoco na fundamentação e no enquadramento legal da infração, observo que não implica nulidade da autuação provável erro de indicação de dispositivo regulamentar, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata de utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação em vigor, nos meses de março a dezembro de 2018.

De acordo com a Descrição dos Fatos, a Infração 3 decorreu do fato de o contribuinte somar com o crédito presumido concedido no art. 3º G, Incisos I e II do Decreto 7799/00 ao valor da partilha (EC 87/2015) devida ao estado remetente, no caso o Estado da Bahia. Tal procedimento não consta no referido decreto, sendo assim, é irregular, incorrendo no uso de crédito fiscal indevido.

O Autuado alegou que a autoridade fiscal demonstra em sua planilha de cálculos a correta aplicação da alíquota efetiva de 2% (dois por cento), conforme a legislação previa, no entanto, deixou de considerar o parágrafo 5º, que determina a inclusão dos valores da partilha no *caput* do artigo 3º-G.

Disse que a aplicação da alíquota efetiva de 2% era realizada, ao momento dos fatos, sendo acrescentado à base de cálculo da operação, o valor referente a partilha do diferencial de alíquota do ICMS. Por assim ser, aplicava-se a alíquota de 2% sobre ambos os valores, não havendo que se falar em apropriação a maior de créditos presumidos, tampouco de ausência de previsão legal, conforme fundamenta o autuante.

Na Informação Fiscal, o Autuante disse que esta afirmação é equivocada, primeiro porque o Defendente confunde alíquota com carga tributária, e segundo porque o referido dispositivo cita expressamente que o crédito presumido concedido deve ser tal que a carga tributária incidente sobre a operação de saída seja 2%, não se fala em alíquota.

Esclareceu que alíquota é o percentual estabelecido na Lei que deve ser aplicado sobre a base de cálculo para obtenção do valor do imposto a ser recolhido, enquanto a carga tributária é percentual resultante da aplicação da alíquota sobre a base cálculo reduzida em virtude de algum benefício concedido pelo ente governamental.

Observo que a autuação fiscal deve levar em consideração a legislação vigente época dos fatos geradores (março a dezembro de 2018), e foi apurada utilização indevida de crédito, exigindo-se do contribuinte o recolhimento do tributo devido em decorrência da prática da infração apurada por meio do levantamento fiscal.

Para melhor entendimento da matéria em questão à época dos fatos, vale reproduzir a redação dada ao art. 3º-G de Decreto nº 7.799/00 pelo Decreto nº 14.812, de 14/11/13, DOE de 15/11/13, efeitos de 01/12/13 a 31/08/19:

Art. 3º-G. Nas saídas interestaduais de mercadorias comercializadas por meio de internet ou telemarketing, destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, fica concedido crédito presumido de forma que a carga tributária seja equivalente a 2% (dois por cento) do valor da operação de saída, vedada a utilização do crédito relativo a operação de entrada.”

Redação dada ao § 5º, acrescentado ao art. 3º-G pelo Decreto nº 17.662, de 12/06/17, DOE de 13/06/17, efeitos de 16/06/17 até 31/08/19:

§ 5º A carga tributária prevista no caput deste artigo engloba a parcela relativa à diferença entre alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual da operação, a partir dos efeitos da Emenda Constitucional 87/2015.

O benefício estabelecido no mencionado dispositivo se aplica às operações de vendas não presenciais (*e-commerce*) realizadas na Bahia e destinadas a consumidores finais, conforme art. 3º G do Decreto nº 7.799/2000.

O Autuante afirmou que em relação ao §5º do art. 3º-G do Decreto 7.799/00, o Defendente interpretou erradamente e incluiu outros valores no crédito presumido, resultando em uma carga tributária inferior a 2% e com isto recolheu menos imposto, por isso, foi apurada a infração correspondente ao crédito fiscal presumido de ICMS utilizado em valor superior ao permitido na legislação em vigor, fato comprovado mediante os cálculos anexados ao Auto de Infração.

Observo que não se deve confundir redução de base de cálculo com redução de alíquota e com redução de carga tributária. Existe redução de base de cálculo quando o legislador altera apenas o elemento de mensuração da base impositiva.

Há redução de alíquota sempre que a alteração se verifica no percentual de cálculo do imposto. A

terceira figura é a da redução de carga tributária, que não é nem redução de alíquota, nem redução de base de cálculo, é uma terceira categoria.

Como se trata de benefício fiscal, nos termos do art. 111, inciso I do CTN, a interpretação da legislação tributária é literal, quando dispõe sobre suspensão, exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Portanto, não comporta outros métodos elucidativos.

Dessa forma, considerando a previsão constante no § 5º, no sentido de que “a carga tributária prevista no caput deste artigo engloba a parcela relativa à diferença entre alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual da operação, a partir dos efeitos da Emenda Constitucional 87/2015”, entendo que assiste razão ao Autuante quando afirmou que produtos vendidos pelo Defendente cuja alíquota interestadual do ICMS é 4%, devem ter um crédito presumido correspondente 2% para resultar em uma carga tributária de 2%. Assim, aplicou 2% sobre o valor da operação de saída e obteve o valor do crédito presumido do produto.

Os produtos cuja alíquota interestadual do ICMS é 12% têm um crédito presumido correspondente a 10% para resultar em uma carga tributária de 2%. Assim, aplicando os 10% sobre o valor da operação de saída obtém o valor do crédito presumido do produto.

Apresentou o entendimento de que o Estado da Bahia estabeleceu uma carga tributária de 2%, dispensando o contribuinte que opera com *mercadorias comercializadas por meio de internet ou telemarketing, destinadas a consumidor final*, do pagamento da parcela relativa à diferença entre alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual da operação, a partir dos efeitos da Emenda Constitucional 87/2015.

Considerando que o imposto a ser lançado como crédito fiscal deve levar em conta o valor corretamente calculado, conforme previsto na legislação, concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto, considerando que o procedimento fiscal apurou os valores correspondentes aos créditos utilizados indevidamente, ficando comprovada a irregularidade dos lançamentos efetuados pelo Autuado, sendo devido o imposto com a multa, por inobservância de obrigação tributária principal.

A aplicação da multa é consequência da falta de recolhimento do imposto exigido no presente lançamento, estando correto o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299130.0002/23-0**, lavrado contra **BRW SUPORTE E LOGÍSTICA PARA SAÚDE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$321.839,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADORA