

**PROCESSO** - A. I. Nº 299130.0002/23-0  
**RECORRENTE** - BRW SUPORTE E LOGÍSTICA PARA SAÚDE LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0237-03/23-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 22/10/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACORDÃO CJF Nº 0368-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO NA LEGISLAÇÃO. O crédito presumido do Decreto nº 7799/00, nos termos do art. 3º-G, a que o Contribuinte Autuado fazia jus, à época dos fatos geradores, de forma que a carga tributária fosse equivalente a 2% (dois por cento) do valor da operação de saída nas saídas interestaduais de mercadorias comercializadas por meio de internet ou telemarketing, destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, deve, também, englobar a parcela relativa à diferença entre alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual da operação, a partir dos efeitos da EC 87/2015, conforme os termos do § 5º, do art. 3º-G do Decreto nº 7799/00. Restou demonstrado que o Contribuinte Autuado assim procedia, à época dos fatos geradores. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0237-03/23-VD, às fls. 81/91 dos autos, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 18/03/2023, para exigir ICMS no valor de R\$ 321.839,22, em razão da imputação de 01 (uma) infração, descrita a seguir:

**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.

**Enquadramento Legal:** Artigos 49, da Lei 7.014/96, c/c artigos 269 e 279 e inciso (a depender da hipótese) do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa:** 60%, conforme previsto no inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

**Consta de informação complementar:** A Infração 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.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 01/12/2023 (fls. 81 a 91) e decidiu pela Procedência, por unanimidade, através do Acórdão de nº 0237-03/23-VD, o qual foi fundamentado nos seguintes termos:

**“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.*

*Observo 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.*

*Observe 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.*

*Observe 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”, entendendo 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, concluiu 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.*

Cientificado da decisão de primeiro grau, relativo ao Acórdão 3ª JF Nº 0237-03/23-VD, através do Termo de Intimação de fl. 96 dos autos, em cumprimento ao disposto no art. 166 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, por AR-Correio, em 30/04/2024, na forma do documento de fl. 102 dos autos, bem assim por Mensagem DT-e de fl. 103 emitida em 15/04/2024; inconformado, então, com fundamento no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/1999, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 104 a 120, mediante o qual aduz o que se segue:

**BRW SUPORTE E LOGÍSTICA PARA SAÚDE LTDA**, pessoa jurídica de direito privado, devidamente inscrita no CNPJ sob nº 01.447.737/0013-53, com sede na Avenida Juracy Magalhães Junior, número 806, Bairro Rio Vermelho, CEP 41.940-060, na cidade de Salvador, Estado da Bahia, **por si e por suas filiais**, por intermédio de seu procurador judicial ao final assinado, profissional com escritório na Avenida Brasil, nº 9133, Bairro Coqueiral, Cascavel/PR, CEP 85.807030 e endereço eletrônico [toretta.adv@gmail.com](mailto:toretta.adv@gmail.com), onde recebe intimações e demais expedientes, vem, respeitosamente perante Vossa Excelência, com fundamento nos artigos 169, inciso I, alínea “a” e 171, *caput*, ambos do Decreto 7.629/1999, interpor Recurso Voluntário, conforme segue:

#### **I. DA SÍNTESE FÁTICA E PROCESSUAL**

Diz ser uma empresa especializada no comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamento para uso odonto-médico-hospitalar, partes e peças, tendo filial situada neste Estado.

Além disto, no decorrer de suas atividades, realiza diversas vendas através do comércio eletrônico, destinadas a consumidores finais, não contribuintes de ICMS, situados em outros entes da Federação e, em virtude disto, **foi agraciada com o benefício fiscal previsto junto ao Decreto 3º-G, incisos I e II do Decreto nº 7799/2000.**

Destaca que, na data de 03 de fevereiro de 2023, obteve a ciência de mensagem expedida pela autoridade fiscal, decorrente da Ordem de Serviço nº 500042/23 onde estaria sendo objeto de auditoria fiscal relativa ao período de 01/01/2018 a 31/12/2019.

Após, cumprindo com as determinações da Fazenda Estadual, a Recorrente realizou o envio da documentação solicitada através da comunicação anterior.

Ocorre que, 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. nº 87/2015.

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

Diz que fora determinado pela autoridade fiscal **o prazo de 5 (cinco) dias, para manifestação por parte da empresa** Autuada, ora Recorrente, acerca das infrações identificadas e dos demonstrativos de cálculos demonstrados pela autoridade.

Entretanto, apesar da concessão do prazo, a Recorrente não pode exercer seu direito de apresentar defesa prévia, posto que, conforme se demonstrou, 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 verifica da documentação anexa.

Desta forma, o auto de infração, registrado sob o número 2991300002/23-0, apontou a existência da seguinte irregularidade:

*Infração 01: Utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor.*

*A infração 3 decorreu do fato do contribuinte somar com o crédito presumido concedido no art. 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, entendemos, que é irregular, incorrendo no uso de crédito fiscal indevido, conforme demonstrativo de cálculo em anexo.*

Aduz que foi fixado como valor total do débito, oriundo das irregularidades apontadas, o montante de R\$ 321.839,22 (trezentos e vinte e um mil, oitocentos e trinta e nove reais e vinte e dois centavos).

Diz, no entanto, que não concordando com a irregularidade apontada pela autoridade fiscal, apresentou-se impugnação ao auto em questão, o qual posteriormente foi julgado, sendo proferido o Acórdão JJF nº 0237-03/23-VD, onde a autoridade julgadora proferiu entendimento no sentido de dar provimento ao auto de infração lavrado, mantendo a aplicação da pena anteriormente proferida.

Consigna que o referido *decisum*, não merece prevalecer, posto que, viola frontalmente dispositivos legais e constitucionais, conforme se passa a demonstrar.

## **II. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2991300002/23-0**

Diz que, ao analisar a previsão do Capítulo V do Decreto nº 7.296/1999, diploma legal responsável por regulamentar os procedimentos fiscais administrativos realizados juntos ao Estado da Bahia, verifica-se que estão elencados os vícios insanáveis praticados pelas autoridades, órgãos ou servidores, bem como a declaração de sua nulidade.

Assim, passa-se a analisar o Capítulo em questão, confrontando suas disposições com o procedimento realizado através do Auto de Infração nº 2991300002/23-0, para que se verifique a legalidade de tal lavratura.

### **II.1 DA FUNDAMENTAÇÃO EM DISPOSITIVO NÃO VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS**

Diz que, ao observar o Auto de Infração lavrado sob o nº 2991300002/23-0, verifica-se que, fora descrito pela Autoridade fiscalizadora como infração cometida:

*Utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. A infração 3 decorreu do fato do contribuinte somar com o crédito presumido concedido no art. 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, entendemos, que é irregular, incorrendo no uso de crédito fiscal indevido, conforme demonstrativo de cálculo em anexo.*

Ao verificar tal fundamentação, verifica-se que a autoridade fazendária, entende que, a Recorrente, estaria cumulando o valor da partilha da Emenda Constitucional nº 87/2015, que se trata do diferencial de alíquota de ICMS, com os créditos presumidos conferidos a ela, através do artigo 3º-G do Decreto nº 7.799/2000.

Para melhor compreender tal alegação, há de ser destacada a previsão do dispositivo legal em

questão:

*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).*

*- 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).*

*- 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).*

Desta feita, verifica-se que os dispositivos fundamentados pela autoridade fiscalizadora, apenas produziram efeitos, a partir de 01/09/2019, pois foram acrescentados pelo Decreto nº 19.190/2019.

Registra que, ao observar novamente o auto de infração lavrado, as infrações que a autoridade alegou terem sido cometidas pela Recorrente, se deram entre os meses de março a dezembro de 2018. Neste sentido, há de se destacar a previsão de nulidade contida junto ao artigo 18 e seguintes do Decreto nº 7.269/1999, que destaca.

Pontua que, ao amoldar a previsão em destaque, com o caso em comento, verifica-se a autoridade fazendária fundamentou o auto de infração lavrado, em disposição inexistente à época dos fatos.

Diz que é evidente que o vício materializado junto ao Auto de Infração, não foi em momento algum sanado, bem como não fora respeitado o procedimento expressamente previsto junto ao parágrafo 1º, do artigo 18 do Decreto nº 7.269/1999 para que se realizasse a correção do vício.

Isto posto, ante a evidencia da incorreção apontada, bem como por não ter sido em momento oportuno sanado tal vício, verifica-se estar diante de nulidade absoluta do ato praticado, motivos pelos quais, postula-se pela reforma da decisão ora recorrida, a fim de tornar nulo o auto de infração nº 2991300002/23- 0, nos termos da fundamentação retro.

## **II.2 DA VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA**

Registra que, conforme brevemente apontado na síntese fática, o Auto de Infração nº 2991300001/23-3, por meio deste recorrido, originou-se da Ordem de Serviço nº 500042/23, onde foi objeto de auditoria fiscal relativa ao período de 01/01/2018 a 31/12/2019.

Ocorre 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.

Diz que a Recorrente realizou a leitura da presente 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.

Complementa dizendo que o dia de início e o dia do vencimento da contagem dos prazos, devem, obrigatoriamente, serem em dias de expediente normal, nos termos do § 1º, do artigo 22 do Decreto nº 7.629/1999, que destaca.

Nesse sentido, diz 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.

Ocorre que, no dia 20/03/2023, a Recorrente foi surpreendida com a notificação de que as infrações anteriormente apontadas, teriam originado o auto de infração destacado, lavrado em mesma data.

Após vários outros considerados, relativos aos aspectos de nulidades, inclusive entendimento de estudiosos do direito, diz que é inegável a violação expressa ao direito de contraditório e da ampla defesa ao contribuinte, motivos pelos quais, postula-se reforma da decisão de primeira instância, a fim de declarar a nulidade do auto de infração em questão, com consequente arquivamento do presente procedimento administrativo fiscal.

## **III. DO MÉRITO**



### III.1 DA LEGALIDADE DOS ATOS PRATICADOS

Diz que a autoridade fiscal apresentou como infração cometida pela Recorrente, o aproveitamento irregular de créditos presumidos, juntando como demonstração de tal irregularidade, planilhas demonstrativas.

Além disso, da análise realizada através da planilha que acompanha o auto infracional, entende-se que a autoridade fiscal afirma que a Recorrente estaria cumulando o valor da partilha da Emenda Constitucional nº 87/2015, que se trata do diferencial de alíquota de ICMS, com os créditos presumidos conferidos à empresa Recorrente, através do artigo 3º-G do Decreto nº 7.799/2000.

Diz 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.

Para melhor analisar a alegação da infração que, em tese, teria sido cometida pela Recorrente, **faz-se necessário destacar o texto do artigo 3º-G**, que à época dos fatos, encontrava-se vigente:

*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 do auditor-fiscal, atesta a nulidade da fundamentação.

Diz que, ao analisar o dispositivo em questão, vigente ao momento da ocorrência da alegada infração, verifica-se que, trata-se da concessão de créditos presumidos a fim de resultar em uma carga tributária 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 uma carga tributária de ICMS na operação em questão em percentual igual a 2%.

Por assim ser, em virtude de o benefício trazer expressamente a carga tributária a resultar da operação, não há como cumular créditos presumidos com outro valor, pois conforme se demonstra, não há montante definido dos créditos presumidos a serem aproveitados, mas apenas de que serão concedidos até que a carga tributária seja de em 2% (dois por cento).

Assim, nas operações agraciadas pelo benefício fiscal em questão, a empresa deveria valer-se de créditos presumidos, até que sua carga tributária se resulta no montante de dois por cento.

Além disto, diz que a fundamentação de que inexistem previsões na regulamentação para a redução da carga tributária acerca da partilha do Diferencial de Alíquota do ICMS também não se funda.

Diz destacar a regulamentação em vigor à época dos fatos, por assim ser, cumpre ressaltar o parágrafo 5º, que foi inserido junto ao texto do artigo 3º-G do Decreto nº 7.799/2000, através do Decreto nº 17.662/2017, produzindo efeitos a partir de 16/06/2017, contendo a seguinte redação:

*§ 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. Acrescentado pelo Decreto nº 17.662/2017 (DOE de 13.06.2017), efeitos a partir de 16.06.2017*

Aduz que, ao observar o dispositivo em destaque, verifica-se que, a regra expressada junto ao caput do artigo 3º-G, qual seja, da carga tributária resultante no montante de 2% (dois por cento), já engloba o valor da parcela devida ao Estado da Bahia referente ao Diferencial de Alíquota.

Diz que a redução da carga tributária de modo que seja equivalente a 2% (dois por cento), já considera o diferencial entre alíquotas.

Pontua que, ao amoldar a previsão ao caso em comento, tem-se que, a Recorrente, ao momento da apuração da carga tributária devida ao Estado da Bahia, valeu-se das previsões combinadas do artigo 3º-G, *caput* e parágrafo 5º do Decreto nº 7.799/2000, de modo que, sua carga tributária

resultasse em montante equivalente a 2% (dois por cento), já englobando a parcela devida a este Estado, a título de diferencial de alíquotas.

Registra que se demonstra evidente a legalidade dos atos praticados pela Recorrente, merecendo acolhimento e total provimento do presente Recurso Voluntário para reformar a decisão ora recorrida, posto que, a infração alegada não foi configurada, tendo agido a Recorrente em completa legalidade com as disposições vigentes à época dos fatos ocorridos, nos termos da fundamentação retro.

Assim sendo, postula-se pela reforma da decisão proferida em Instância, julgando Improcedente o Auto de Infração nº 2991300002/23-0.

### **III.2 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS ANTES DO ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR 190/2022**

Diz que, conforme já exaustivamente exposto, a infração alegada pela autoridade fazendária, se deu com base na utilização a maior de créditos presumidos, de modo a não recolher o diferencial de alíquotas de ICMS, partilhado ao estado remetente (Bahia), nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015.

Após destacar os arts. 1º e 2º da EC Nº 87/2015, diz que, seguindo a previsão em destaque, no ano de 2018, momento dos fatos analisados no caso em tela, seria devido o montante de 20% (vinte por cento) para o Estado remetente.

Assim sendo, ante a publicação da Emenda Constitucional em questão, passou a ser devido o Diferencial de Alíquotas de ICMS, nas operações de vendas interestaduais destinadas a consumidor final, seguindo a partilha durante seu período de disposição transitória.

Por assim ser, nos termos da alteração legal, diz que seria realmente devido o Diferencial de Alíquota, por meio deste procedimento fiscal cobrado. Entretanto, conforme se passa a demonstrar, este tema, passou por profundas alterações desde a publicação da EC nº 87/2015.

Após trazer várias outras considerações de cunho constitucional, em relação a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela EC nº 87/2015, diz que a sua exigência, no período, por meio deste procedimento fiscal cobrado, apresenta-se inconstitucional, motivo pelo qual, postula a reforma integral da decisão de primeira instância, para o fim específico de julgar improcedente o auto de infração lavrado, extinguindo consequentemente, a sanção imposta, nos termos da fundamentação retro.

### **IV. DO PEDIDO**

*Ex positis*, requer se dignem Vossas Senhorias, com o devido respeito, receber o presente Recurso Voluntário e processá-lo na forma da Lei, para ao final julgar nula a autuação, face às razões de mérito expostas, ou ainda julgar improcedente a medida fiscal, extinguindo o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração.

Não obstante, nos termos do artigo 64, inciso III do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, a Recorrente informa ter a intenção em realizar a sustentação oral para prestar esclarecimentos da matéria em questão, motivos pelos quais, requer pela publicação de pauta de julgamento.

Registrada a presença do advogado Dr. Otavio Taube Toretta na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

### **VOTO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de Piso proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, em 01/12/2024, através do Acórdão 3ª JF nº 0237-03/23VD, às fls. 81/91 dos autos, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 299130.0002/23-0, lavrado em 18/03/2023, resultante de uma ação



fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária INFAZ ATACADO, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 500042/23 constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS) no valor de R\$ 321.839,22 por utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação em vigor, nos meses de março a dezembro do ano de 2018, com enquadramento legal no artigo 49 da Lei nº 7.014/96, c/c artigos 269 e 279 e incisos (a depender da hipótese) do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60%, conforme previsto no inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Consta de informação complementar da descrição da imputação que a infração decorreu do fato de o contribuinte somar com o crédito presumido concedido no art. 3º-G, incisos I e II do Decreto nº 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.

Inicialmente, o Recorrente, na peça recursal traz uma síntese fática e processual da autuação, em que diz ser uma empresa especializada no comércio “*atacadista de máquinas, aparelhos e equipamento para uso odonto-médico-hospitalar, partes e peças*”, tendo filial situada neste Estado.

Além disto, **observa que**, no decorrer de suas atividades, **realiza diversas vendas através do comércio eletrônico, destinadas à consumidores finais, não contribuintes de ICMS**, situados em outros entes da Federação e, em virtude disto, **foi agraciada**, pelo Estado da Bahia, **com o benefício fiscal previsto no artigo 3º-G, incisos I e II do Decreto nº 7799/2000**, que dispõe sobre tratamento tributário nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuinte do ICMS (CAD-ICMS) sob códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este próprio Decreto, ao qual se insere.

Aqui, na peça recursal, retoma um argumento de nulidade da autuação, já rebatida na primeira instância, sob aspecto de que a Fiscalização deu início a ação fiscal, através de Mensagem DT-e em 02/02/2023, com o pedido de envio de alguns documentos (fl. 6), decorrente da Ordem de Serviço n] 500042/23, onde diz ter, em 03/02/2023, obtido ciência.

Após, cumprindo com as determinações da Fazenda Estadual, diz ter realizado o envio das documentações solicitadas. Consigna, então, que, no dia 17/03/2023, obteve ciência de que, a auditoria fiscal havia sido concluída, sendo identificadas infrações, por Mensagem DT-e emitida em 16/03/2023 (fl. 10), em que a Fiscalização deu **o prazo de 5 (cinco) dias, para manifestação, querendo**, acerca das infrações identificadas e dos demonstrativos de cálculos demonstrados pela autoridade fiscal.

Entretanto, **apesar da concessão do prazo**, diz que não pode exercer seu direito de apresentar defesa prévia, posto que, a ciência da notificação se deu no dia **17/03/2023**, mas, **com o prazo em aberto para tal apresentação de manifestação prévia**, a autoridade lavrou o Auto de Infração no dia 18/03/2023, conforme se verifica dos autos.

De fato, observo que os autos demonstram esta intercorrência; todavia, como já enfrentado no voto condutor da decisão de piso, o ato da Fiscalização ter adotado o procedimento de enviar Mensagem DT-e, com os demonstrativos para o Contribuinte Autuado analisar previamente os achados de auditoria, é uma liberalidade do agente Fiscal, em que o ato de efetuar a lavratura do Auto de Infração em 18/03/2023, portanto antes dos 5(cinco) dias concedidos, pelo agente Autuante, para manifestação do autuado sobre as imputações decorrentes da ação fiscal, ora em análise, não viola aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, vez que tem o prazo de 60 (sessenta) dias para manifestar após a sua lavratura, este determinado no Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia, que assim fora concedido.

Como destacado no voto condutor da decisão de piso, durante o procedimento fiscal a atividade principal da Fiscalização 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, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como destacado no voto condutor da Decisão de Piso, 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 o Auto de Infração. Portanto, **não há previsão regulamentar para intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos antes da lavratura do Auto de Infração.**

O Contribuinte Autuado, também, volta à tona, agora, em sede recursal o argumento de nulidade por fundamentação da autuação em dispositivo não vigente à época dos fatos, conforme seguinte destaque:

O Auto de Infração lavrado sob o nº 2991300002/23-0, em tela, que diz respeito “*a ter utilizado crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor*”. Tem de informação complementar, o que se segue:

*A infração 3 decorreu do fato do contribuinte somar com o crédito presumido concedido no art. 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, entendemos, que é irregular, incorrendo no uso de crédito fiscal indevido, conforme demonstrativo de cálculo em anexo.*

Pontua, então, que, ao verificar tal fundamentação, vê-se que a autoridade fazendária, entende que, a Recorrente, estaria cumulando o valor da partilha da Emenda Constitucional nº 87/2015, que se trata do diferencial de alíquota de ICMS, com os créditos presumidos conferidos a ela, através do artigo 3º-G do Decreto nº 7.799/2000.

Diz verificar que os dispositivos fundamentados pela autoridade fiscalizadora, apenas produziram efeitos, a partir de 01/09/2019, pois foram acrescentados pelo Decreto nº 19.190/2019.

Registra que, ao observar novamente o auto lavrado, a infração que a autoridade alegou ter sido cometida pela Recorrente, se deu entre os meses de março a dezembro de 2018. Neste sentido, há de se destacar a previsão de nulidade contida junto ao artigo 18 e seguintes do Decreto nº 7.269/1999.

Pontua que, ao amoldar a previsão legal acima citada, com o caso em comento, verifica-se que a autoridade fazendária fundamentou o auto de infração lavrado, em disposição inexistente à época dos fatos.

Consta do voto condutor da Decisão de Piso, que o agente Autuante deixou de constar no Auto de Infração, em relação a descrição dos fatos imputados, que os incisos citados, na Informação Complementar, se referem ao § 3º do artigo 3º -G. Disse, então, 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 nº 7.014/96 e do Decreto nº 7.799/00 citados no enquadramento legal e na descrição complementar dos fatos, respectivamente, guardam relação com o imposto apurado pelo agente Autuante. No Auto de Infração, como assertivamente destacado no voto condutor da Decisão de Piso, contém campos destinados a imputação, infração e fundamentação legal, todos devidamente caracterizados, além das informações complementares que apresenta convergência com o enunciado da “*infração*” imputada.

Acompanho, então, o voto condutor da Decisão de Piso, rejeitando, também, essa preliminar de nulidade; pois, observo que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram, no presente processo, quaisquer dos motivos elencados na legislação, mais especificamente 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.

Pois bem! O fundamento da arguição de defesa, ora replicada na peça recursal, é de que, de acordo com a descrição dos fatos da imputação, a Infração decorreu do fato de o Contribuinte Autuado, somar com o crédito presumido concedido na forma do art. 3º -G, § 3º, incisos I e II do Decreto nº 7799/00 ao valor da partilha (EC 87/2015) devida ao estado remetente, no caso o Estado da Bahia. Consigna que tal procedimento não consta no referido decreto, sendo assim, é irregular, incorrendo no uso de crédito fiscal indevido.

Assim dispunha o art. 3º-G, § 3º, incisos I e II do Decreto nº 7799/00, vigente à época dos fatos, no caso dos autos, de março a dezembro do ano de 2018:

*Nota: A Redação atual do caput art. 3º-G foi dada pelo Decreto nº 19.190, de 27/08/19, DOE de 28/08/19, efeitos a partir de 01/09/19.*

***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 nos seguintes percentuais:***

***I - 11% (onze por cento), quando a alíquota aplicável à operação for 12% (doze por cento);***

***II - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), quando a alíquota aplicável à operação for 04% (quatro por cento).***

***Redação anterior dada ao art. 3º-G 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. ”***

***§ 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 subsequentes 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 decreto\_2000\_7799 tenha sido cobrado nas referidas entradas;***

O Contribuinte Autuado alega 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 (***Redação dada ao art. 3º-G pelo Decreto nº 14.812, de 14/11/13, DOE de 15/11/13, efeitos de 01/12/13 a 31/08/19***), no entanto, deixou de considerar o parágrafo 5º, que determina a inclusão dos valores da partilha no caput do artigo 3º-G, conforme abaixo descrito:

***§ 5º, art. 3º -G, do Dec. 7799/00 [Nota: O § 5º do art. 3º-G foi revogado pelo Decreto nº 19.190, de 27/08/19, DOE de 28/08/19, efeitos a partir de 01/09/19. ]***

***§ 5º Revogado.***

***Redação anterior dada ao § 5º tendo sido 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. ”***

Diz, então, o Contribuinte Autuado, 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, como destacado no voto condutor da Decisão de Piso, 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.

Neste contexto, vê-se que a lide diz respeito eminentemente à interpretação da legislação posta do Decreto nº 7799/00 vigente época dos fatos geradores (março a dezembro de 2018), mais especificamente ao disposto na 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, combinado com a redação do § 5º do mesmo dispositivo legal, **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**, que peço vênia, para reproduzi-los novamente:

**Redação dada ao art. 3º-G 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.** ” (Grifo acrescido)*

**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. (Grifo acrescido)*

Observa-se, por fim, que benefício fiscal estabelecido no mencionado dispositivo se aplica às operações de vendas não presenciais (e-commerce) realizadas na Bahia e destinadas a consumidores finais, nos termos do caput do art. 3º-G do Decreto nº 7.799/2000. Neste aspecto não há discordância entre as Partes.

Como se trata de benefício fiscal, conforme destacado no voto condutor da Decisão de Piso, 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

Assim, passando a análise do demonstrativo de débito de fl. 13, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl.25 dos autos, o qual deu azo a autuação, mantido na sua integridade, pela Decisão de Piso, assim, resumidamente, se apresenta:

| <b>Quadro 01-Base fl.13</b>  |                |                    |                               |                                |                                |   |  |                                 |
|--|----------------|--------------------|-------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|---|--|---------------------------------|
| <b>RECONSTITUIÇÃO demonstrativo DEBITO de constituição do LANÇAMENTO FISCAL</b>  |                |                    |                               |                                |                                |   |  |                                 |
| <i>Dr-emis</i>   | <i>Doc_NFe</i> | <i>BC-ICMS (*)</i> | <i>VI-ICMS Destacado (**)</i> | <i>VI-ICMS-Dest (MT) (***)</i> | <i>VI-ICMS Rem (BA) (****)</i> | <i>VI-ICMS Cred-Pres Tomado (*****)</i> | <i>VI-ICMS Cred-Pres Auditoria (*****)</i> | <i>VI-ICMS Cred-Dev a Maior</i> |
| <i>a</i>   | <i>b</i>       | <i>c</i>           | <i>d=c*4%</i>                 | <i>e=EC87/15</i>               | <i>f=EC87/15</i>               | <i>g</i>                                | <i>h=c*2%ou10%</i>                         | <i>i=g-h</i>                    |
| 05.03.18   | 42742          | 55,23              | 2,21                          | 5,74                           | 1,44                           | 2,55                                    | 1,10                                       | 1,45                            |
| 02.03.18   | 42718          | 5.505,42           | 660,65                        | 264,26                         | 66,07                          | 616,61                                  | 550,54                                     | 66,08                           |
| <b>Total do mês de março 2018 (Data Ocorr=31/03/2018)</b>  |                |                    |                               |                                |                                | <b>289.119,61</b>                       | <b>260.408,62</b>                          | <b>28.710,23</b>                |
| <b>Notas:</b> Informações extraídas do próprio documento fiscal objeto da autuação<br>(*) Campo: Base de Cálculo do ICMS<br>(**) Campo: Valor do ICMS<br>(***) Campo: Valor do ICMS Interestadual UF Destino<br>(****) Campo: Valor do ICMS Interestadual UF Remetente<br>(*****) Corresponde ao valor tomado de crédito pelo Contribuinte Autuado na Escrita Fiscal<br>(*****) Corresponde ao valor do credito que o A.F. entende como correto- tributação 4% > considera correto credito de 2%; tributação de 12% > considera correto credito de 10% |                |                    |                               |                                |                                |   |  |                                 |

Com a reconstituição do demonstrativo de débito de fl. 13 dos autos, que fundamenta o lançamento, vê-se que a Fiscalização, em relação a Nota Fiscal-e nº 42742, identifica que o

Contribuinte Autuado tomou de crédito presumido (Decreto nº 7799) o valor de R\$ 2,55, onde entende que o crédito presumido devido (Decreto nº 7799) é de apenas R\$ 1,10, que corresponde ao valor de 2% do valor da operação de saída nos termos do caput do art. 3º-G do Decreto nº 7799.

Entretanto, vejo que estaria correto tal entendimento, caso não vigesse à época dos fatos geradores o disposto no § 5º do mesmo dispositivo legal, tal como acima destacado, ou seja, o valor do crédito presumido 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 nº 87/2015, como assim procedeu o Contribuinte Autuado.

Vejamos o exemplo da operação relativa a Nota Fiscal-e nº 42742 na situação de tributação à alíquota de 4% na saída, conforme figura abaixo:

| Chave de Acesso                              |  | Versão |
|--|--|--------|
| 29180301447737001353550010000427421022617602 |  | 3.10   |

  

| NF-e  | Emitente | Destinat.   | Prod./Serv. | Totais   | Transp. | Cobrança                      | Inf. Adic. | Cálc. ICMS | Trans. |
|---|----------|---|-------------|--|---------|-------------------------------|------------|------------|--------|
| Totais  |          |   |             |  |         |                               |            |            |        |
| :: ICMS   |          |   |             |  |         |                               |            |            |        |
| Base de Cálculo ICMS  |          | Valor do ICMS                                       |             | Valor do ICMS Desonerado                       |         | Valor Total do FCP            |            |            |        |
| 55,23   |          | 2,21  |             | 0,00   |         |                               |            |            |        |
| Valor Total ICMS FCP  |          | Vir Total ICMS Interest. UF Destino                 |             | Valor Total ICMS Interestadual UF Rem.         |         | Base de Cálculo ICMS ST       |            |            |        |
|   |          | 5,74  |             | 1,44   |         | 0,00                          |            |            |        |
| Valor ICMS Substituição   |          | Valor Total do FCP retido por ST                    |             | Valor Total do FCP retido anteriormente por ST |         |                               |            |            |        |
| 0,00  |          |   |             |  |         |                               |            |            |        |
| Valor total da quantidade tributada do ICMS monofásico próprio    |          | Valor total do ICMS monofásico próprio              |             |  |         |                               |            |            |        |
|   |          |   |             |  |         |                               |            |            |        |
| Valor total da qtde tributada do ICMS monofásico sujeito retenção |          | Valor total do ICMS monofásico sujeito a retenção   |             |  |         |                               |            |            |        |
|   |          |   |             |  |         |                               |            |            |        |
| Vir total da qtde tributada ICMS monofásico retido anteriormente  |          | Valor total do ICMS monofásico retido anteriormente |             |  |         |                               |            |            |        |
|   |          |   |             |  |         |                               |            |            |        |
| Valor Total dos Produtos  |          | Valor do Frete                                      |             | Valor do Seguro                                |         | Valor Total dos Descontos     |            |            |        |
| 29,90   |          | 30,63   |             | 0,00   |         | 5,30                          |            |            |        |
| Valor Total do II   |          | Valor Total do IPI                                  |             | Valor Total do IPI Devolvido                   |         | Valor do PIS                  |            |            |        |
| 0,00  |          | 0,00  |             |  |         | 0,00                          |            |            |        |
| Valor da COFINS   |          | Outras Despesas Acessórias                          |             | Valor Total da NFe                             |         | Valor Aproximado dos Tributos |            |            |        |
| 0,00  |          | 0,00  |             | 55,23  |         | 22,98                         |            |            |        |

|   |              |                 |
|---|--------------|-----------------|
| Valor da Operação de Saída: (Art. 3º-G)   | a            | R\$ 55,23       |
| Valor ICMS destacado: 4% de R\$ 55,23 (Art. 3º-G)   | b            | R\$ 2,21        |
| Valor ICMS Interestadual UF Remetente (EC 87/15): R\$ 1,44 (§ 5º, do Art. 3º-G):  | c            | R\$ 1,44        |
| <b>Valor Total ICMS destacado + Valor Total ICMS destacado EC 87/15</b>   | <b>d=b+c</b> | <b>R\$ 3,65</b> |
| (-) Carga Tributária (Art. 3º G): 2% de R\$ 55,23   | e            | R\$ 1,10        |
| <b>(=) Crédito Presumido- Decreto 7799: Montante que excede a Carga Tributária de 2% estabelecida no Decreto 7799 [Incentivo Fiscal]</b>  | <b>f=d-e</b> | <b>R\$ 2,55</b> |
| Nota:<br>(1) Fica concedido crédito presumido de forma que a carga tributária seja equivalente a 2% (dois por cento) do valor da operação de saída (Caput Art. 3º-G, Dec. 7799/00)<br>(2) 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 (§ 5º, do art. 3º-G, Dec. 7799/00) |              |                 |

Neste sentido, como destacado no Quadro 01 acima, que diz respeito a reprodução do demonstrativo de débito da autuação, em relação a Nota Fiscal-e nº 42742, o crédito presumido do Decreto nº 7799/00, tomado pelo Contribuinte Autuado é o de R\$ 2,55, o mesmo que entendo ser o devido para a operação, pois está englobando o ICMS DIFAL, relativo a EC 87/2015 (§ 5º, do art. 3º-G, Dec. 7799/00) e não, tão somente o crédito do Caput do Art. 3º-G do Decreto nº 7799/2000, como assim interpreta o agente Fiscal, com a constituição do lançamento fiscal, ora em análise.

Vejamos o exemplo da operação relativa a Nota Fiscal-e nº 42718 na situação de tributação à alíquota de 12% na saída, conforme figura abaixo:

|  |  |               |  |
|--|--|---------------|--|
| <b>Chave de Acesso</b>                       |  | <b>Versão</b> |  |
| 29180301447737001353550010000427181685273604 |  | 3.10          |  |

|      |          |           |             |               |         |          |            |            |        |
|------|----------|-----------|-------------|---------------|---------|----------|------------|------------|--------|
| NF-e | Emitente | Destinat. | Prod./Serv. | <b>Totais</b> | Transp. | Cobrança | Inf. Adic. | Cálc. ICMS | Trans. |
|------|----------|-----------|-------------|---------------|---------|----------|------------|------------|--------|

**Totais**

↑ :: ICMS

|  |  |   |                                      |
|--|--|---|--------------------------------------|
| <b>Base de Cálculo ICMS</b>  | <b>Valor do ICMS</b>                                       | <b>Valor do ICMS Desonerado</b>                       | <b>Valor Total do FCP</b>            |
| 5.505,42   | 660,65   | 0,00  |                                      |
| <b>Valor Total ICMS FCP</b>  | <b>Vir Total ICMS Interest. UF Destino</b>                 | <b>Valor Total ICMS Interestadual UF Rem.</b>         | <b>Base de Cálculo ICMS ST</b>       |
|  | 264,26   | 66,07   | 0,00                                 |
| <b>Valor ICMS Substituição</b>   | <b>Valor Total do FCP retido por ST</b>                    | <b>Valor Total do FCP retido anteriormente por ST</b> |                                      |
| 0,00   |  |   |                                      |
| <b>Valor total da quantidade tributada do ICMS monofásico próprio</b>    | <b>Valor total do ICMS monofásico próprio</b>              |   |                                      |
|  |  |   |                                      |
| <b>Valor total da qtde tributada do ICMS monofásico sujeito retenção</b> | <b>Valor total do ICMS monofásico sujeito a retenção</b>   |   |                                      |
|  |  |   |                                      |
| <b>Vir total da qtde tributada ICMS monofásico retido anteriormente</b>  | <b>Valor total do ICMS monofásico retido anteriormente</b> |   |                                      |
|  |  |   |                                      |
| <b>Valor Total dos Produtos</b>  | <b>Valor do Frete</b>                                      | <b>Valor do Seguro</b>                                | <b>Valor Total dos Descontos</b>     |
| 6.686,18   | 0,00   | 0,00  | 1.180,76                             |
| <b>Valor Total do II</b>   | <b>Valor Total do IPI</b>                                  | <b>Valor Total do IPI Devolvido</b>                   | <b>Valor do PIS</b>                  |
| 0,00   | 0,00   |   | 0,00                                 |
| <b>Valor da COFINS</b>   | <b>Outras Despesas Acessórias</b>                          | <b>Valor Total da NFe</b>                             | <b>Valor Aproximado dos Tributos</b> |
| 0,00   | 0,00   | 5.505,42  | 1.376,36                             |

|   |              |                   |
|---|--------------|-------------------|
| Valor da Operação de Saída: (Art. 3º-G):  | a            | R\$ 5.505,42      |
| Valor ICMS destacado: 12% de R\$ 5.505,42 (Art. 3º-G):  | b            | R\$ 660,65        |
| Valor ICMS Interestadual UF Remetente (EC 87/15): R\$ 66,67 (§ 5º, do Art. 3º-G):   | c            | R\$ 66,07         |
| <b>Valor Total ICMS destacado + Valor Total ICMS destacado EC 87/15</b>   | <b>d=b+c</b> | <b>R\$ 726,72</b> |
| (-) Carga Tributária (Art. 3º G): 2% de R\$ 5.505,42  | e            | R\$ 110,11        |
| <b>(=) Crédito Presumido- Decreto 7799: Montante que excede a Carga Tributária de 2% estabelecida no Decreto 7799 [Incentivo Fiscal]</b>  | <b>f=d-e</b> | <b>R\$ 616,61</b> |
| <b>Nota:</b><br>(1) Fica concedido crédito presumido de forma que a carga tributária seja equivalente a 2% (dois por cento) do valor da operação de saída (Caput Art. 3º-G, Dec 7799/00)<br>(2) 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 (§ 5º, do art. 3º-G, Dec. 7799/00) |              |                   |

Neste contexto, como destacado no Quadro 01 acima, que diz respeito a reprodução do demonstrativo de débito da autuação, em relação a Nota Fiscal-e nº 42718, o crédito presumido do Decreto nº 7799/00, tomado pelo Contribuinte Autuado é o de R\$ 616,61, o mesmo que entendo ser o devido para a operação, pois está englobando o ICMS DIFAL, relativo a EC 87/2015 (§ 5º, do art. 3º-G, Dec. 7799/00) e não, tão somente o crédito do Caput do Art. 3º-G do Decreto nº 7799/2000, como assim interpreta o agente Fiscal, com a constituição do lançamento fiscal, ora em análise.

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 nº 87/2015”, entendo que, diferentemente do entendimento dos membros da 3ª JF, vejo que assiste razão ao Contribuinte Autuante relativamente aos créditos tomados nas operações objeto da autuação.

Entendo, portanto, que o crédito presumido do Decreto nº 7799/00, nos termos do art. 3º-G, a que o Contribuinte Autuado fazia jus, à época dos fatos geradores, de forma que a carga tributária fosse equivalente a 2% (dois por cento) do valor da operação de saída nas saídas interestaduais de mercadorias comercializadas por meio de internet ou telemarketing, destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, deve, também, englobar 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 nº 87/2015, conforme os termos do § 5º, do art. 3º-G do Decreto nº 7799/00, como assim procedeu.

Isto posto, tendo procedido em conformidade com os termos do art. 3º-G do Decreto nº 7799/00, combinado com o § 5º, do mesmo dispositivo legal, resta insubsistente a acusação de utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação em vigor, merecendo, então, reforma da Decisão de Piso, através do Acórdão 3ª JF nº 0237-03/23-VD, para improcedente.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário no sentido de tornar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299130.0002/23-0, lavrado contra **BRW SUPORTE E LOGÍSTICA PARA SAÚDE LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS