

A. I. N° - 269114.0001/18-5  
AUTUADO - RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S. A.  
AUTUANTE - CARLOS RAIMUNDO DA SILVA PEREIRA DE SOUZA  
ORIGEM - DAT METRO / INFAS VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 24/10/2025

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0200-03/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. Infração não impugnada; **b)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Afastada a exigência do imposto, mas deve ser mantida a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96. Infração subsistente em parte; **c)** DOCUMENTOS FALSOS OU INIDÔNEOS; **d)** UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Autuado não contestou; **e)** DESTAQUE A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. A legislação condiciona a utilização do crédito fiscal decorrente da devolução de mercadorias ao cumprimento de obrigações acessórias com o objetivo de comprovar a exatidão dos valores do imposto creditado, inclusive a origem das mercadorias. Os cálculos foram refeitos pelo Autuante para excluir as notas fiscais em duplicidade. Infração subsistente em parte; **f)** FALTA DE EXIBIÇÃO AO FISCO DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DO CRÉDITO FISCAL. Autuado não comprovou os créditos utilizados, mediante apresentação de documentos idôneos. Mantida a exigência fiscal. 2. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO REGISTRO DE APURAÇÃO E O IMPOSTO RECOLHIDO. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Não foram apresentadas comprovações suficientes para elidir a exigência fiscal. Infração subsistente. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Auto de infração lavrado antes de 04/05/21, mas pendente de conclusão (julgamento definitivo), tem por objeto a exigência de ICMS decorrente de operações de saídas em transferência. Exigência fiscal improcedente, conforme modulação da ADC 49 e Parecer PGE/PROFIS. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Infração subsistente. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS

NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Na aquisição interestadual de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, o imposto deve ser recolhido na entrada da mercadoria no território deste Estado, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada no estabelecimento, a depender, se o contribuinte está ou não credenciado. Mantida a exigência fiscal. 6. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. Infração subsistente. 7. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO; b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. 8. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO COM OMISSÃO DE DADOS. MULTA. Infrações não impugnadas. 9. ARQUIVO ELETRÔNICO. FALTA DE ENTREGA. MULTA. A falta de fornecimento de arquivo eletrônico com as informações das operações realizadas, ou sua entrega com omissão de dados, sujeita o contribuinte ao pagamento de multa. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de nova diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/03/2018, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 670.287,32, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no mês de maio de 2015. Valor do débito: R\$ 51,74. Multa de 60%.

Infração 02 – 01.02.06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Valor do débito: R\$ 46.294,99. Multa de 60%.

Infração 03 – 01.02.11: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, no mês de maio de 2014. Valor do débito: R\$ 84,66. Multa de 60%.

Infração 04 – 01.02.40: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de janeiro, setembro a dezembro de 2014; janeiro e setembro de 2015; março de 2016. Valor do débito: R\$ 258,61. Multa de 60%.

Infração 05 – 01.02.41: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016. Valor do débito: R\$ 50.191,98. Multa de 60%.

Infração 06 – 01.02.42: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de janeiro, agosto, setembro e novembro de 2014; abril, maio, julho, setembro, outubro e novembro de 2015;

janeiro, março, maio, julho, novembro e dezembro de 2016. Valor do débito: R\$ 368.818,37. Multa de 60%.

Infração 07 – 03.01.01: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês de dezembro de 2015. Valor do débito: R\$ 7.696,69. Multa de 60%.

Infração 08 – 03.02.02: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, setembro, outubro e dezembro de 2014; maio, agosto a dezembro de 2015; fevereiro, março, maio a outubro e dezembro de 2016. Valor do débito: R\$ 7.660,00. Multa de 60%.

Infração 09 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de julho e agosto de 2014; maio de 2015; fevereiro a abril, junho, julho, setembro a dezembro de 2016. Valor do débito: R\$ 1.551,81. Multa de 60%.

Infração 10 – 07.01.02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Valor do débito: R\$ 48.750,68. Multa de 60%.

Infração 11 – 07.15.03: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no mês de julho de 2014. Valor do débito: R\$ 30.792,33.

Infração 12 – 07.15.05: Multa percentual sobre a parcela do ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de dezembro de 2014; março, maio e dezembro de 2015; janeiro a março, maio a julho, setembro e outubro de 2016. Valor do débito: R\$ 48.973,49.

Infração 13 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, maio, junho e dezembro de 2014; janeiro e fevereiro de 2015. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 295,02.

Infração 14 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março e junho de 2014; março, novembro e dezembro de 2015; julho de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 35,75.

Infração 15 – 16.05.18: Declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através de DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS), nos exercícios de 2014 e 2015. Multa no valor de R\$ 140,00 para cada exercício, totalizando R\$ 280,00.

Infração 16 – 16.14.03: Deixou o contribuinte de atender intimação para entrega de arquivo eletrônico de Escrituração Fiscal Digital - EFD, na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária. Multa de 1% sobre o valor das operações, totalizando R\$ 58.550,99.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 145 a 177 do PAF. Informa que revisitou seus registros fiscais à vista das infrações cuja autoria lhe é atribuída e concluiu pela procedência de algumas delas, razão pela qual, neste momento, realizará o pagamento dos itens 01, 03, 04, 12, 13, 14 e 15 do auto de infração.

Impugna a autuação quanto à utilização indevida de créditos fiscais: por ocasião da entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária (item 02); em decorrência de destaque do imposto maior que o devido (item 05); e sem apresentação do documento comprobatório (item 06);

Também contesta a acusação de falta de pagamento do imposto: face ao descasamento entre o valor do ICMS escriturado e o recolhido (item 07); em razão de aplicação de alíquota diversa da

prevista na legislação (item 08); referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (item 09); devido por substituição tributária em entradas interestaduais (item 10);

Não concorda, ainda, a infração relativa à inobservância do regime de antecipação tributária parcial, por ocasião de entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da federação, com imposição de multas isoladas (itens 11 e 12); e descumprimento de obrigação acessória consistente na entrega de arquivo eletrônico contendo a Escrituração Fiscal Digital do ano de 2014 (item 16).

De plano, afirma que a pretensão fiscal apresenta fundamentação e lastro probatório deficientes, que prejudicam objetivamente sua validade e transtornam o exercício do direito de defesa, além de ter recaído em parte sobre situações estranhas à incidência do imposto – mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Acrescenta que a acusação fiscal ostenta erros materiais, além de capítulos desarrazoados e ilegais, pois desconsidera de forma patente a inexistência de prejuízo ao Erário e a boa-fé do Defendente, subsistindo, quando muito, falhas meramente formais que retiram todo o sentido da exigência.

Entende que, pelas demais razões a seguir aduzidas, mostra-se irrefutável a improcedência do lançamento guerreado, o qual deve ser cancelado por este Conselho.

Pede a nulidade do auto de infração, alegando ausência de descrição satisfatória das “infrações” e o consequente cerceamento de defesa. Diz que se nota que o relato produzido pelo autuante consiste em apenas sumária referência às categorias das infrações, sem nenhuma descrição/especificação quanto às supostas condutas irregulares que se diz praticadas, de modo que o Defendente se deparou com a constituição de crédito tributário incongruente e sem fundamento.

Ressalta que, diante das brevíssimas considerações vertidas no ato de lançamento, se debruçou sobre a documentação que o acompanha para inferir o conteúdo aparente das acusações no intuito de produzir sua peça defensiva da maneira mais completa possível, sobretudo à vista dos princípios da eventualidade e concentração, positivados no artigo 133, da Lei nº 3.956/81.

Afirma que isto não supre a deficiência de motivação do ato administrativo, que, antes, já deveria apresentar, em linguagem transparente, raciocínio silogístico delineando quais os supostos equívocos praticados frente à norma jurídica incidente.

Acrescenta que ao capítular as infrações sem expressamente apontar as razões em que se pauta a autuação, apenas fazendo menção à capituloção legal, está a Autoridade Fiscal impedindo que o contribuinte apresente sua defesa corretamente, correndo o risco de ser condenado a pagar por algo indevido.

Diz que o auto de infração encerra em si flagrante cerceamento de defesa, violando de forma explícita o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988.

Alega que no caso dos autos, não há descrição dos fatos que configuraram as infrações à Lei Estadual nº 7.014/1996 e ao Regulamento do ICMS, ocasionando verdadeiro cerceamento do direito de defesa, na medida em que o autuado se defende da subsunção dos fatos à norma e não da norma/qualificação legal dada pela autoridade fiscal.

Nesse sentido, destaca que o lançamento é vinculado à descrição legal do fato, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, razão pela qual não se mostra possível outra alternativa à Autoridade Fiscal que não a perquirir exaustivamente os fatos e as causas que ensejaram o lançamento guerreado, não merecendo qualquer guarda a infundada e desarrazoada constituição de créditos em desfavor do Defendente sem a conduta descriptiva do suposto fato gerador.

Do supracitado dispositivo, afirma que se verifica que compete ao agente da Administração Pública realizar a identificação e comprovação dos seguintes elementos: (i) a ocorrência do fato

gerador; (ii) a matéria tributável; (iii) o valor do tributo devido; (iv) o sujeito passivo e (v) eventual penalidade cabível caso o contribuinte não cumpra a sua responsabilidade tributária.

Registra que tais elementos têm que ser tipificados por inteiro, não podem ser baseados em mero palpitar ou presunção de que houve a infração pelo Defendente, como ocorreu no presente auto de infração, em que o agente da Administração Pública constituiu o crédito tributário sem qualquer comprovação da ocorrência do fato gerador.

Corroborando com o ora exposto, traz à baila precedentes administrativos que se posicionaram no sentido que às atuações fiscais consistente na exigência de tributo de determinada pessoa física ou jurídica padecem de vício, ante a necessidade de discriminação dos fatos geradores.

Conclui que, considerando o vício insanável acima exposto, o qual macula de nulidade a integralidade do presente auto de infração, por tornar impossível o regular exercício do direito constitucionalmente assegurado ao Defendente do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF), bem como não cumprir o quanto exigido no artigo 142, do Código Tributário Nacional, para a constituição do presente crédito tributário é medida imperiosa a sua total nulidade, com o cancelamento da cobrança efetivada pela Autoridade Fiscal, e declarada a improcedência do lançamento guerreado.

Diz que a Fiscalização não considerou os aspectos narrados acima, que podem ter resultado nas inconsistências autuadas, não acostou aos autos provas integrais dos valores de créditos considerados, requer a realização de diligências para refazimento da auditoria fiscal, em atenção ao princípio da verdade material.

Quanto à Infração 2, descrita como utilização de “crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento do imposto por substituição tributária”, alega que a acusação se afigura genérica e carece de elementos aptos a suportá-la, desatendendo simultaneamente aos requisitos de motivação e comprovação a que se referem os artigos 129, § 1º, incisos III e V, e 130, inciso II, do RPAF/BA, Lei nº 3.956/81, que refletem imperativos dos artigos 3º e 142 do CTN.

Afirma que a autoridade fiscal declinou de precisar adequadamente o fundamento legal para sujeição das mercadorias descritas em seu levantamento ao regime de substituição tributária, contentando-se a referenciar os artigos, 9º e 29, § 4º, inciso II, da Lei nº 7.014/96.

Frisa que na sua atividade regular de apuração do imposto estadual, não aplicou às mercadorias relacionadas as regras próprias do regime de substituição, o respectivo enquadramento erige-se como controvérsia primordial e pressuposto para o lançamento fiscal atrelado à ausência do recolhimento correspondente.

Ressalta que a tributação de qualquer mercadoria pela sistemática da substituição tributária requer perfeita e cumulativa subsunção de sua categoria (NCM) e de sua descrição à hipótese normativa. Ou seja, para que pudesse validamente atribuir ao Defendente o cometimento da infração, em atendimento ao dever de motivação contido no artigo 129, § 1º, inciso V, do RPAF/BA, Lei nº 3.956/81, cumpriria ao autuante apresentar a previsão regulamentar de sujeição à substituição tributária de cada mercadoria, conforme os capítulos e itens pertinentes do Anexo 1, do RICMS/BA.

Também alega que a autoridade fiscal se absteve de apresentar prova do montante do crédito que teria sido escriturado indevidamente (para o quê não é suficiente a mera elaboração de demonstrativo), bem como deixou de esclarecer sobre eventual oferecimento das correspondentes saídas à incidência do imposto.

Entende que houve graves ofensas aos artigos 142, do CTN, e 129, § 1º, incisos III, IV e V, e 130, inciso II, do RPAF-BA, Lei nº 3.956/81, nos quesitos de explicitação da fundamentação legal da exigência e de demonstração material de ocorrência de infração, que implicasse prejuízo ao Erário, impingindo de nulidade absoluta o lançamento.

Acrescenta: mesmo que se considerasse incidente a substituição tributária nas operações a partir das quais foram escriturados créditos do ICMS, certo é que as mercadorias adquiridas foram vendidas com destaque do imposto nas saídas, com seu devido recolhimento.

Alega que as saídas com débito do ICMS anulam integralmente os efeitos dos créditos escriturados, visto que, naturalmente, como na comercialização ocorre a um preço maior que o de entrada, os lançamentos a débito, na apuração não cumulativa do ICMS, superam os lançamentos de crédito glosados pelo Autuante.

Diz que resvala confiscatória a exigência fiscal, em nítido *bis in idem*, porque demanda o pagamento do tributo equivalente ao valor dos créditos lançados na escrita fiscal, enquanto esses valores já foram recolhidos no momento das saídas das mercadorias.

Entende que além de não ter sido estabelecida adequada relação lógico-normativa para a glosa, com a perfeita discriminação das entradas autuadas na relação de mercadorias sujeitas à substituição tributária, há excesso de exação na exigência do imposto que se diz creditado “indevidamente”.

Ante a insubsistência dos elementos basilares para exigência do ICMS defendida pela Fiscalização, afirma ser patente a irregularidade formal e material do lançamento, eis que posto de maneira abstrata, ausentes as justificativas para a capituloção eleita e as provas necessárias à demonstração da infração, a ponto de se tornar condescendente inclusive com a arrecadação do imposto em duplicidade, pelo que não merece prosperar.

Também alega que, no ímpeto de demonstrar o desacerto do trabalho fiscal, produziu demonstrativo explicitando que diversas entradas foram computadas em duplicidade nos levantamentos anexos ao auto de infração, sendo a mesma nota fiscal registrada com os CFOPs 1152 e 5152 ou 2152 e 6152, consistindo, tal erro, provavelmente, efeito colateral das análises sistêmicas empregadas para formação do auto de infração (Doc. 01).

Caso não se opte pelo cancelamento, de plano, deste item da autuação, pelas nulidades expostas acima, como a Fiscalização não observou os lançamentos a débito do imposto no tocante às saídas de mercadorias no período autuado, o que esclareceria a ausência de dano ao Erário público e impossibilidade de nova exigência do ICMS já recolhido, além de ter incorrido em erros materiais requer a realização de diligências com essa finalidade, em atenção ao princípio da verdade material.

Infração 05: Alega que, de forma similar à descrita no tópico acima, também esta imputação se mostra insondável, passando ao largo dos pressupostos de validade contidos nos artigos 129, § 1º, inciso III, e 130, inciso II, do RPAF-BA, Lei nº 3.956/81, e 3º e 142 do CTN.

Afirma que, novamente, a autoridade fiscal se absteve de apresentar prova do montante do crédito que teria sido escriturado a maior (para o quê não é suficiente a mera elaboração de demonstrativo), bem como deixou de trazer o fundamento legal para as diferentes alíquotas que elegeu como regular em cada caso (17%, 12%, 7% ou 4%), em preterimento das indicadas nos documentos fiscais.

Diz que a realização do lançamento requer a apresentação de prova inequívoca da infração – *in casu*, extratos do livro Registro de Entradas com os valores lançados a crédito -, em atenção ao caráter vinculado da atividade fiscal, e não apenas a listagem de documentos fiscais em que teria havido destaque indevido ICMS.

Acrescenta que, se a Fiscalização alega que o aspecto quantitativo da obrigação tributária indicado no documento fiscal está incorreto, incumbe a ela o ônus de especificar o dispositivo legal que a impele a realizar a glosa, o que infelizmente não fez em nenhum caso, minando sua própria pretensão arrecadatória.

Para ilustrar que estas debilidades redundaram em patentes equívocos do lançamento, informa que acosta aos autos levantamentos (Doc. 02) discriminando que: (i) a autuação recaiu sobre

entradas que são em verdade devoluções de vendas interestaduais destinadas a consumidores finais (CFOP 2202), de modo que está correta a adoção da alíquota interna (17%), na forma do artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”, da Constituição Federal (redação original); e (ii) apesar de haver destaque a maior em alguns documentos fiscais, eles foram registrados no livro Registro de Entradas no limite do crédito permitido pela legislação, sem que tenha havido qualquer excesso.

Diz que produziu demonstrativo explicitando que diversas entradas foram computadas em duplicidade nos levantamentos anexos ao auto de infração, sendo a mesma nota fiscal registrada com os CFOPs 1152 e 5152, consistindo, tal erro, provavelmente, efeito colateral das análises sistemáticas empregadas para formação do auto de infração (Doc. 02).

Conclui, mais uma vez, que ante a insubsistência dos elementos basilares para a exigência do ICMS defendida pela Fiscalização, é patente a irregularidade formal e material do lançamento, eis que posto de maneira abstrata, ausentes as justificativas para a capitulação eleita e as provas necessárias à demonstração da infração, a ponto de se tornar condescendente inclusive com a arrecadação do imposto em duplicidade, pelo que não merece prosperar.

Caso não se opte pelo cancelamento, de plano, também deste item da autuação pelas nulidades expostas acima, como a Fiscalização não adotou as cautelas necessárias para constituição do crédito tributário (efetiva verificação da tomada do crédito, da alíquota correta e expurgo de erros de processamento de dados), requer a realização de diligências com essa finalidade, em atenção ao princípio da verdade material.

Infração 06: Alega que este capítulo da peça acusatória ostenta deficiências análogas nos quesitos de motivação e prova, traduzindo novas ofensas aos artigos 129, § 1º, incisos III, e 130, inciso II, do RPAF/BA, Lei nº 3.956/81, e 3º e 142 do CTN.

Diz que o autuante alegou que o creditamento promovido pelo Defendente não guardaria suporte documental, mas não apresenta provas dos valores que reputa confirmados. Isto porque este item do auto de infração está instruído apenas com um demonstrativo de cálculo do “crédito indevido” e os documentos fiscais de transferências de créditos considerados.

Alega que não foram juntados extratos de pagamentos identificados pelo sistema da SEFAZ/BA. Assim, entende que não há qualquer embasamento para desconsideração de parcela dos créditos lançados a título de “antecipação parcial” do imposto.

Afirma que apesar desta nulidade e do inerente prejuízo ao exercício do direito de defesa, com o intuito de procurar demonstrar a este Conselho a legitimidade do crédito apropriado, informa que reconstituiu, por amostragem, os dados utilizados para formação da rubrica “Ajustes de Crédito” de alguns períodos de apuração.

Nesse sentido, consoante o quadro e material anexo à defesa (Doc. 03), justificam-se, em sua plenitude ou em proporção muito próxima dela, os valores lançados a crédito, com as ressalvas, das quais ora se penitencia o Defendente, de que houve erro material no preenchimento de campo de “referência” de alguns DAEs – os quais, contudo, se referem às notas fiscais de entrada neles descritas – e que por vezes a transferência de crédito foi levada à apuração em determinada competência e o respectivo documento fiscal de transferência emitido apenas no período subsequente – sem novo aproveitamento do crédito, evidentemente.

Diz que estes equívocos formais representam mero descumprimento de alguns deveres instrumentais, que não prejudicam o elemento substancial do direito de crédito declarado ao Fisco.

Reitera que o *quantum* do crédito utilizado guarda fundamento em fatos pré-existentes, o que legitima a respectiva apuração, em observância ao princípio da verdade material, não se divisando qualquer prejuízo ao Erário.

Acrescenta, ainda, que estas circunstâncias possam ter ocasionado algumas das divergências que motivaram a autuação, isto não exime a autoridade lançadora de lastrear documentalmente as

premissas em que se embasou, sobretudo para que a defesa pudesse se debruçar objetivamente sobre as supostas inconsistências “verificadas” e não, ao revés, ter ela própria que procurar simultaneamente justificar e desconstituir a ação fiscal.

Por estas razões, deduz-se carente de elementos basilares a glosa de créditos pretendida pela Fiscalização, eis que ausentes as justificativas para a capitulação eleita e as provas necessárias à demonstração da infração.

Caso não se opte pelo cancelamento liminar deste item da autuação pelas nulidades expostas acima, como a Fiscalização não considerou os aspectos narrados acima, que podem ter resultado nas inconsistências autuadas, não acostou aos autos provas integrais dos valores de créditos considerados, requer-se a realização de diligências para refazimento da auditoria fiscal, em atenção ao princípio da verdade material.

Infração 07: Alega que, não bastasse a vagueza da linguagem empregada, a planilha que deveria justificar a autuação traz pouquíssimos elementos a embasá-la. São transcritos apenas alguns campos da apuração do imposto, com informação de que o valor arrecadado não seria suficiente para extinguir integralmente a obrigação tributária.

Afirma que, novamente, não foram juntados extratos de pagamentos identificados pelo sistema da SEFAZ/BA. Diz que não há qualquer embasamento para a alegação de que não houve recolhimento integral do imposto. Tampouco consta nos autos a DMA ou o livro Registro de Apuração com a suposta divergência.

Diz que não se pode deixar de relevar outra a impropriedade formal do auto de infração, que encerra providência inócuia por representar o lançamento de crédito tributário já previamente constituído, como enuncia a Súmula nº 436, do STJ (“A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”).

Registra que não merece prosperar este item do auto de infração seja porque não está cercado de subsídios materiais a ampará-lo (art. 130, inciso II, da Lei nº 3.956/81), seja porque, ainda que reputada verdadeira, a imputação redundaria na exigência de tributo já constituído pelo sujeito passivo, para o que não se presta o instrumento utilizado.

Infração 08: Da verificação das notas fiscais listadas nos demonstrativos que deveriam justificar o lançamento, depreende-se que a pretensão fiscal vertida neste item do auto de infração é indubitavelmente a cobrança do ICMS sobre a movimentação de mercadorias entre o estabelecimento autuado e outros de titularidade do Defendente, em razão de supostos erros na determinação da alíquota aplicável.

Nestes termos, além de a) aplicarem-se, *in casu*, as críticas descritas no tópico acima, pelo fato de a autoridade não explicitar o fundamento legal para as diferentes alíquotas que elegera como regular em cada caso em preterimento das indicadas nos documentos fiscais, b) facilmente se deduz que o auto de infração está fadado à improcedência, diante da completa impossibilidade de cobrança de ICMS sobre o mero deslocamento de mercadorias, sem que haja relação comercial subjacente.

Diz ser pertinente, para a adequada apreciação da presente matéria, a análise a partir dos comandos soberanos da norma instituidora do ICMS, de forma a, reflexamente, constatar a inexistência de alcance da norma de incidência sobre as operações de transferência de mercadoria entre os estabelecimentos do Defendente.

Nesse sentido, menciona dispositivos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/1996 que constituem a norma jurídica a ser aplicada às operações objeto do presente auto de infração.

Afirma que o entendimento em relação à transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte é reiteradamente exarado pelos Tribunais Superiores Pátrios, já estando inclusive sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, Súmula nº 166.

Em complemento aos argumentos acima expedidos, afirma ser pertinente apontar que a análise dos elementos jurídicos inseridos na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte ratifica e reforça a irregularidade praticada pelo Fisco Baiano ao exigir o ICMS ora contestado.

Acrescenta que ao se proceder à apreciação de todos os negócios jurídicos levados a efeito pelo Defendente, devem ser distinguidas e tratadas apropriadamente as operações de mera transferência de mercadoria entre seus estabelecimentos em relação às operações que efetiva e validamente dão ensejo à incidência do ICMS, quais sejam as operações de venda de suas mercadorias.

Alega que no presente caso, as operações realizadas não são de compra e venda, mas simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos, inexistindo substrato que sirva de base de cálculo para o ICMS, pois não existe nenhuma soma em dinheiro recebida em contraprestação.

Afirma que, por imposição do Fisco Baiano, até pode ser obrigado a emitir nota fiscal com as mercadorias transferidas, incluindo o valor das mesmas, como se existisse o negócio jurídico de compra e venda e o destinatário pagasse o preço das mercadorias meramente transferidas, mas na verdade isso não ocorre, ou seja, inexistente fato imponível que justifique a tributação pelo ICMS.

Diante do exposto, conclui que o ICMS estará irremediavelmente descaracterizado se sua base de cálculo levar em conta elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues a título de bonificação, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre eles.

Relembra a insubsistência dos elementos basilares para a exigência do ICMS defendida pela Fiscalização, eis que posto de maneira abstrata, ausentes as justificativas para a capituloção eleita.

Caso não se opte pelo cancelamento deste item da autuação pelas razões acima, como a Fiscalização não adotou as cautelas necessárias para constituição do crédito tributário (demonstração da alíquota correta), requer a realização de diligência com essa finalidade, em atenção ao princípio da verdade material.

Infração 09: Diz que se aplica a este item da autuação a mesma reprimenda já exaustivamente carreada pelo Defendente, eis que a acusação é críptica.

Isto porque, enquanto se apregoa haver imposto a ser recolhido por ser a alíquota interna maior que a interestadual, os próprios demonstrativos “Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo imobilizado/Material de uso e consumo - Listas de notas/itens” enunciam equivalência entre as cargas tributárias nos Estados de origem e destino (7%).

Alega que, se o ente tributante renunciou à receita incidente sobre operações internas, não há sentido em aplicar racional diverso no cômputo da diferença de alíquotas para onerar operações interestaduais, inclusive sob pena de ofensa ao artigo 152, da Constituição Federal.

Diz que, nesse sentido, confira-se o Convênio ICMS nº 153/2015, que especifica que, para fins de apuração do diferencial de alíquotas, a carga tributária efetiva faz as vezes da alíquota interna do Estado de destino, sendo o mesmo racional aplicável às operações destinadas a contribuintes do imposto.

À vista da paridade da carga tributária incidente sobre as mercadorias relacionadas pelo autuante, reconhecida nos demonstrativos anexos ao auto de infração e da escorreita interpretação da legislação, conclui não ser devido o imposto relativo à diferença de alíquotas lançado, e manifestamente improcedente a acusação.

Infração 10: Alega que, o quanto evidenciado em relação ao item 02 do auto de infração, aqui também a autoridade fiscal declinou de precisar adequadamente o fundamento legal para sujeição das mercadorias descritas em seus levantamentos ao regime de substituição tributária, contentando-se a referenciar o artigo 289, do RICMS/BA.

Reitera que na sua atividade regular de apuração do imposto estadual, não aplicou às mercadorias relacionadas as regras próprias do regime de substituição, o respectivo enquadramento erige-se como controvérsia primordial e pressuposto para o lançamento de penalidade atrelada à ausência do recolhimento correspondente.

Afirma que a tributação de qualquer mercadoria pela sistemática da substituição tributária requer perfeita e cumulativa subsunção de sua categoria (NCM) e de sua descrição à hipótese normativa.

Assim, para que pudesse validamente atribuir ao Defendente o cometimento da infração, em atendimento ao dever de motivação contido no artigo 129, § 1º, inciso V, do RPAF/BA, Lei nº 3.956/81, cumpriria ao autuante apresentar a previsão regulamentar de sujeição à substituição tributária de cada mercadoria, conforme os capítulos e itens pertinentes do Anexo 1, do RICMS/BA.

Alega que ressaem graves ofensas aos artigos 142, do CTN, e 129, § 1º, incisos III, IV e V, da Lei nº 3.956/81, nos quesitos determinação da matéria tributável, cálculo do montante devido e explicitação da fundamentação legal da exigência, impingindo de nulidade absoluta o lançamento. Entende que tampouco meritoriamente se sustentaria a acusação, por desbordar dos lindes do artigo 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/1996.

Ressalta que devido à natureza varejista do estabelecimento autuado, as mercadorias relacionadas no levantamento fiscal, adquiridas pelo Defendente de outros Estados, foram comercializadas a consumidores finais e, ressalta, submetidas à incidência do imposto.

Afirma que não há base legal para exigência do imposto devido por substituição tributária e tampouco poderia ser lançada a multa, simplesmente porque se encerrou a cadeia de distribuição, não havendo que se presumir qualquer fato gerador subsequente.

Conclui que é descabida a exigência da antecipação do recolhimento do ICMS/ST indiscriminadamente nestas aquisições, o que somente se justificaria se houvesse revenda a contribuintes substituídos nos termos das disposições aplicáveis à substituição tributária.

Subsidiariamente, ainda que não se acolhesse a fundamentação ora apresentada, é incontestável a ausência de prejuízo ao Erário *in casu*, o que autorizaria, além da desconstituição do imposto, sob pena de *bis in idem*, o cancelamento ou mitigação da penalidade com fulcro no artigo 158, do RPAF.

Infração 11: Afirma que neste item da autuação, dispensou-se o lançamento do imposto, por ter o autuante verificado que as posteriores saídas já haviam sido tributadas normalmente. Isto, contudo, não descaracteriza a inviabilidade da acusação da forma como posta, eis que não encontra guarida no dispositivo legal invocado para ampará-la.

Diz que a pretensão fiscal só faria sentido se houvesse de fato a falta de pagamento do tributo devido – o que reconhecidamente não ocorreu –, tornando incompreensível a capitulação empregada, bem assim a aplicação da multa sobre crédito tributário em verdade já extinto. Neste quesito, diz que a pouca motivação encontrada no ato administrativo em verdade desconstrói seu objeto.

Alega que a autoridade fiscal objetiva se valer de supostas falhas operacionais do Defendente para aplicar-lhe multas excessivamente onerosas, além de injustas, eis que o não cumprimento das obrigações elencadas não sobrevivem à análise da situação fática correlata sob a ótica da ausência de prejuízo ao Erário.

Afirma ser incontroverso que não se identificou qualquer perda na arrecadação estadual e, se é que houve erro, o Defendente não tinha intenção maliciosa de lesar o Poder Público e obter vantagem.

Diz que em relação às autuações fiscais que padecem deste tipo de vício, consistente em exigências embasada em supostas infrações com inexistência de prejuízo do Erário, há vários precedentes jurisprudenciais, administrativos e judiciais, favoráveis à tese ora defendida.

Conclui que a não subsunção dos fatos narrados no relato do auto de infração à hipótese normativa sancionatória impõe o cancelamento destes itens, sem prejuízo da subsidiária aplicação do artigo 158, do RPAF, ante a incontroversa ausência de prejuízo ao Erário.

Infração 16: Diz que salta aos olhos a deficiência da fundamentação do auto de infração. Isto porque a EFD do ano de 2014 foi devidamente entregue à autoridade fiscal, nos moldes do recibo anexo (Doc. 04).

Alega que, de plano, se constata que a acusação não se sustenta pela primeira hipótese do dispositivo (“falta de entrega”) e, por outro lado, não se pode supor de que maneira subsistiria pela segunda hipótese (“entrega sem as informações exigidas na legislação”).

Afirma que já foi exaustivamente exposto, que qualquer imputação de descumprimento a preceito legal dever vir descrita em linguagem clara e objetiva, que articule o enquadramento dos fatos no espectro de incidência da norma. Ao formular acusação genérica e abstrata, a autoridade produz ato administrativo inválido, por violentar os artigos 129, § 1º, inciso III, e 3º e 142, do CTN, além de inviabilizar a própria dialética processual.

Conclui que facilmente se deduz que a deficiência da motivação também deste último item do auto de infração o impinge de nulidade. Isto porque o Defendente entregou tempestivamente sua Escrituração Contábil Fiscal do ano de 2014, e não se pode supor, à míngua de qualquer imputação concreta, que tenha havido eventual inobservância a preceito legal ou regulamentar quanto às informações que ali deveriam constar.

Quanto às multas aplicadas, alega que são confiscatórias e desproporcionais. Ressalta que foram aplicadas as penalidades previstas no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, com multa de 60% (sessenta por cento) e 100% (cem por cento) do imposto creditado indevidamente ou que deixou de ser recolhido da forma exigida, bem como de 1% (um por cento) de todas as operações de entrada no exercício de 2014.

Alega que foi submetido à exigência extorsiva de multas punitivas aplicadas em valores exorbitantes e de caráter confiscatório, que representam absoluta iniquidade ante as razões que levaram a Autoridade fiscal lavrar o presente Auto de Infração.

Entende que não se pode aferir legitimidade da pena que a Autoridade fiscal pretende impor, tendo em vista que é completamente assimétrica aos erros formais eventualmente observados, configurando grave lesão ao Princípio Constitucional da Vedaçāo ao Confisco, previsto no artigo 150, IV da CF/88.

Diz que a valoração da multa deve estar em perfeita consonância com o princípio que veda o confisco na exigência exacial, sob pena da ocorrência de dilapidação do patrimônio do infrator da obrigação fiscal. A multa não pode ter caráter confiscatório, logo, é perfeitamente cabível sua redução em face de valor excessivo, em nome dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Afirma que as multas em questão devem se ater a um limite que somente puna o Defendente (seja através de percentuais menores ou *in casu* por meio de um limite máximo de “UFESPs”), se este for o caso, sem significar confisco ou enriquecimento ilícito do Fisco, em estrita observância ao princípio da razoabilidade. Unidade Fiscal do Estado de São Paulo

De outra parte, a vedação do caráter confiscatório da atuação tributária tem estreita relação com a capacidade contributiva, conforme preconiza José Eduardo Soares de Melo.

Em que pese as supostas violações assinaladas, tendo em vista todos os argumentos expostos nos tópicos anteriores, afirma que cumpre a este Conselho reduzir as penalidades aplicadas, caso não venha a cancelar por inteiro o Auto de Infração combatido, através de um limite/patamar máximo razoável, que não represente confisco do patrimônio e não seja desproporcional à infração supostamente praticada, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Diante de toda explanação, afirma ser possível chegar às seguintes conclusões:

- a) o vício da falta de descrição satisfatória da alegada “infração” macula de nulidade a integralidade do presente Auto de Infração, por tornar impossível o regular exercício do direito constitucionalmente assegurado à Defendente do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF) e/ou não cumprir o quanto exigido no artigo 142, do Código Tributário Nacional, qual seja, determinar a ocorrência do suposto fato gerador, sendo medida imperiosa a anulação integral da autuação, por não ter se desincumbido de demonstrar qualquer infração às disposições legais e regulamentares de regência;
- b) pelos aspectos indicados pormenorizadamente ao longo desta peça em relação a cada item da autuação, é patente a irregularidade formal e material do lançamento, eis que posto de maneira abstrata, ausentes as justificativas para a capitulação eleita e as provas necessárias à demonstração da infração, a ponto de se tornar condescendente inclusive com a arrecadação do imposto em duplicidade, pelo que não merece prosperar;
- c) estas deficiências na produção da ação fiscal levaram o lançamento a esbarrar em diversos equívocos, valendo destacar que:
  - a. não há demonstração no item 02 de sujeição das mercadorias elencadas ao regime de substituição tributária, nem prova do creditamento tido por indevido, sendo certo ainda que diversas entradas foram computadas em duplicidade nos levantamentos anexos ao auto de infração, sendo a mesma nota fiscal registrada com os CFOPs 1152 e 5152 ou 2152 e 6152;
  - b. o item 05 (i) recaiu sobre entradas são em verdade devoluções de vendas interestaduais destinadas a consumidores finais (CFOP 2202), de modo que está correta a adoção da alíquota interna (17%), na forma do artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”, da Constituição Federal (redação original), (ii) desconsidera que apesar de haver destaque a maior em alguns documentos fiscais, eles foram registrados no Livro Registro de Entradas no limite do crédito permitido pela legislação, sem que tenha havido qualquer excesso, além de (iii) diversas entradas terem sido computadas em duplicidade nos levantamentos anexos ao auto de infração, sendo a mesma nota fiscal registrada com os CFOPs 1152 e 5152;
  - c. quanto ao item 06, consoante o quadro e material anexo à presente defesa, foram ignorados recolhimentos de antecipação parcial e transferências de saldo credor entre estabelecimentos;
  - d. especificamente em relação ao item 08, afigura-se inconstitucional e ilegal a incidência de ICMS no caso em tela, vez que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da Defendente não configura hipótese de incidência tributária do ICMS, que pressupõe a circulação econômica da mercadoria (efetivo pagamento do preço), não devendo haver a incidência do tributo estadual, sob pena de afronta ao artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, aos artigos 155, inciso II e 145, § 1º, ambos da Constituição Federal, e, ainda, à jurisprudência pacífica e definitiva do Superior Tribunal de Justiça, manifestada nos autos do REsp nº 1.125.133/SP, e do Supremo Tribunal Federal (ARE nº 746.349; ARE nº 756.636; RE nº 628.267);
  - e. considerando a paridade da carga tributária incidente sobre as mercadorias relacionadas pelo Auditor Fiscal no item 09, reconhecida nos demonstrativos anexos ao auto de infração e da escorreita interpretação da legislação, conclui-se não ser devido o diferencial de alíquotas lançado, e manifestamente improcedente a acusação;
  - f. é descabida a exigência da antecipação do recolhimento do ICMS/ST indiscriminadamente nas aquisições descritas no item 10, o que somente se justificaria se houvesse revenda a contribuintes substituídos nos termos das disposições aplicáveis à substituição tributária;
  - g. a não subsunção dos fatos narrados no relato dos itens 11 e 12 à hipótese normativa sancionatória impõe o cancelamento destes itens, sem prejuízo da subsidiária aplicação do artigo 158, do RPAF, ante a incontroversa ausência de prejuízo ao Erário *in casu*; e

h. a deficiência da motivação do item 16 do auto de infração o impinge de nulidade. Isto porque O Defendente entregou tempestivamente sua Escrituração Contábil Fiscal do ano de 2014, e não se pode supor, à míngua de qualquer imputação concreta, que tenha havido eventual inobservância a preceito legal ou regulamentar quanto às informações que ali deveriam constar.

d) caso não se entenda pelo cancelamento do auto de infração pelas nulidades expostas, como a Fiscalização não observou as cautelas legais necessárias, identificadas em cada tópico, requer-se a realização de diligências para refazimento da auditoria fiscal, em atenção ao princípio da verdade material; e

e) os percentuais de multas estipulados pelo autuante violam os mais comezinhos princípios jurídicos, em especial, o direito ao não confisco e o direito de propriedade, preconizados no Texto Constitucional, devendo ser, no mínimo, reduzido por este Órgão Julgador.

Requer seja reconhecida a insubsistência/nulidade plena e irrestrita do Auto de Infração guerreado, inclusive quanto à sua capitulação e modalidade, com base nos argumentos consignados na presente Defesa, por não haver o Defendente praticado qualquer infração à legislação tributária aplicável, bem como pela inexistência de prejuízo ao Erário.

Subsidiariamente, caso não sejam reconhecidos os argumentos do Defendente – o que não acredita –, requer seja reduzida a multa confiscatória aplicada a percentual condizente com a situação concreta.

Em todas as hipóteses, caso a Autoridade Fiscal não reconheça de plano o caráter inócuo da instrução praticada na lavratura do Auto de Infração, protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial, a juntada de novos documentos e a realização de diligências e/ou de perícia, sempre com a sua participação/ciência nos moldes pugnados preliminarmente, visando a comprovação das alegações efetuadas, sob pena de violação dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal

O autuante presta informação fiscal à fl. 241 dos autos. Diz que efetuou revisão nos demonstrativos fiscais apontados pelo defensivo, relativos à infração 05 e constatou a duplicidade de algumas notas fiscais de entrada dos anos de 2015 e 2016.

Informa que realizou as devidas correções e os demonstrativos corrigidos foram anexados ao presente processo em mídia CD (fl. 244) e solicita o envio de cópia dos mencionados demonstrativos para que o defensivo possa apresentar a sua contestação.

Intimado sobre a informação fiscal, o Defendente se manifestou às fls. 252/253. Ressalta que em diligência efetuada para averiguar os equívocos constantes do Auto de Infração que foram apontados na peça defensiva, o autuante constatou a duplicidade de algumas notas de entrada nos anos de 2015 e de 2016 relativas ao item nº 05, efetuando as devidas correções neste aspecto, com a emissão de novos demonstrativos deste objeto da autuação, e concedendo ao Defendente o prazo de 10 (dez) dias para apresentar eventual irresignação quanto aos novos levantamentos.

Destaca que, em sua peça defensiva, se insurgiu frente ao item 5 (“crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais no(s) documento(s) fiscal(is)”) por vários equívocos constatados na autuação fiscal.

Dentre eles, alegou que (i) “a autoridade fiscal se absteve de apresentar prova do montante do crédito que teria sido escriturado a maior (para o quê não é suficiente a mera elaboração de demonstrativo), bem como deixou de trazer o fundamento legal para as diferentes alíquotas que elegeu como regular em cada caso (17%, 12%, 7% ou 4%), em preterimento das indicadas nos documentos fiscais”.

Também afirma que sustentou que (ii) “a autuação recaiu sobre entradas são em verdade devoluções de vendas interestaduais destinadas a consumidores finais (CFOP 2202), de modo que está correta a adoção da alíquota interna (17%), na forma do artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”, da Constituição Federal (redação original);”, bem como que (iii) “apesar de haver destaque a

maior em alguns documentos fiscais, eles foram registrados no livro Registro de Entradas no limite do crédito permitido pela legislação, sem que tenha havido qualquer excesso”.

Por último, o Defendente afirmou que (iv) “diversas entradas foram computadas em duplicidade nos levantamentos anexos ao auto de infração”.

Afirma que a diligência realizada pelo autuante prestou-se tão somente à correção dos lançamentos de notas fiscais de entradas efetuados em duplicidade dos anos de 2015 e 2016 do item 5, ou seja, houve o acolhimento de apenas uma das teses apresentadas pelo Defendente em relação a este tópico.

Dessa forma, a despeito do acerto parcial da diligência realizada para expurgar as notas fiscais de entrada dos anos de 2015 e de 2016 constatadas em duplicidade relativas ao item 5 da autuação fiscal, o Defendente reitera integralmente os termos da peça defensiva, requerendo a anulação integral deste e também dos demais itens do Auto de Infração guerreado, inclusive quanto à sua capitulação e modalidade, com base nos argumentos consignados na peça defensiva, por não haver o Defendente praticado qualquer infração à legislação tributária aplicável, bem como pela inexistência de prejuízo ao Erário, por ser medida da mais pura justiça

Nova informação fiscal foi prestada pelo autuante às fls. 256 a 258 do PAF. De plano, informa que em relação às notas de entrada em duplicidade, um novo relatório foi enviado com as devidas correções.

Ressalta que o autuado “concluiu pela procedência” das infrações 01, 03, 04, 12, 13, 14 e 15, informando que realizará o pagamento das mesmas.

Informa que as infrações são baseadas em fatos geradores, que, como o nome bem explicita, independem de boa-fé ou prejuízo ao Erário Público. Falhas em atender a obrigações formais são passíveis de multa segundo a legislação fiscal.

Diz que o autuado alega fundamentação e lastro probatório deficientes, mas a análise completa do auto de infração não deixa dúvidas de que todas as infrações estão respaldadas na legislação vigente e amplamente comprovadas nos relatórios em anexo e contidos no CD. Dificuldade alguma existe para aqueles que tenham um conhecimento básico da legislação, dos princípios básicos de Contabilidade e boa vontade.

Afirma que se depreende dos argumentos apresentados no item II.B, onde o autuado chega à seguinte conclusão: “Isto é, as saídas com débito do ICMS anulam integralmente os efeitos dos créditos escriturados, visto que, naturalmente, como na comercialização ocorre a um preço maior que o de entrada, os lançamentos a débito, na apuração não acumulativa do ICMS, superam os lançamentos de crédito glosados...”.

Diz que esta conclusão é, no mínimo, imprecisa. O contribuinte esqueceu que a substituição tributária utiliza MVA (margem de valor agregado) o que eleva o valor a ser recolhido e encerra a tributação do produto. Infração confirmada pelo autuado.

Sobre o Item II.C afirma que, mais uma vez, não possui razão o defensor ao afirmar que “apesar de haver destaque a maior em alguns documentos fiscais, eles foram registrados no Livro Registro de Entradas no limite do crédito permitido pela legislação, sem que tenha havido qualquer excesso”. Frisa que de acordo com o art. 451 do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, a legislação é cristalina: “o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto, tomado por base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário”, ou seja, a base de cálculo e a alíquota devem ser as mesmas da nota de saída.

Quanto ao Item II.D diz que o contribuinte defende-se afirmando que não foram juntados extratos de pagamento identificados pelo sistema da SEFAZ/BA, e indaga se a empresa não sabe o que pagou, porque não apresentou os documentos quando foi intimada.

Diz que o autuado reconhece que houve erro material no preenchimento de campo de “referência” de alguns DAEs, e que por vezes a transferência de crédito foi levada à apuração em

determinada competência e o respectivo documento fiscal de transferência emitido apenas no período subsequente.

Em relação ao Item II.E informa que os valores apresentados foram resultantes das EFDs apresentadas, contendo o demonstrativo os valores correspondentes ao mês em destaque.

Quanto à cobrança de diferenças resultantes de recolhimento a menos do ICMS, diz que essa diferença pode ser feita por auto de infração porque o que está sendo cobrado não é o valor apontado pelo contribuinte, e sim a diferença entre o recolhido e o escriturado.

Sobre o Item II.F ressalta que o autuado apresenta farta jurisprudência para o não pagamento das transferências interestaduais, no entanto, sua pretensão não está abarcada pelas hipóteses apresentadas no RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/12.

Quanto ao Item II.G informa que não há na legislação suporte para a alegação do autuado de alíquotas iguais para o não pagamento de diferença de alíquota para mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo.

Em relação ao Item II.H esclarece que o autuado realizou aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, que estão sujeitas à Antecipação Tributária, e não efetuou os devidos recolhimentos.

Sobre o Item II.I diz que o Defendente tenta afastar a infração argumentando que “não se identificou qualquer perda na arrecadação estadual e, se houve erro, o Defendente não tinha intenção maliciosa de lesar o Poder Público e obter vantagem”. Ao contrário da afirmação, o Tesouro Estadual deixa de receber valores na data correta, o que ocasiona prejuízo até o recolhimento do imposto.

Afirma que o ato infracional está configurado na legislação e a empresa o cometeu, sendo considerado não intencional. Se houvesse intenção, haveria consequências muito mais gravosas para a empresa.

Quanto ao Item II.J diz que o defensor alega ter entregue “a EFD do ano de 2014”, no entanto, não atendeu à intimação de entrega dos arquivos corrigidos, conforme intimações constantes nas fls. 19 e 35. O não atendimento das intimações foi a causa da infração.

Assim, pelos argumentos apresentados, o autuante roga pela manutenção das infrações e que o presente Auto de Infração seja considerado totalmente procedente.

Às fls. 270/271 essa Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que o Autuante:

1. Quanto à infração 02, intimasse o autuado para apresentar documentos comprobatórios das alegações defensivas, e apurasse a alegação de que as saídas foram realizadas com débito do ICMS, que anulam integralmente os efeitos dos créditos escriturados. Excluisse do levantamento fiscal as operações que fossem comprovados os créditos e respectivos débitos.

Também verificasse o argumento defensivo de que diversas entradas foram computadas em duplicidade nos levantamentos anexos ao auto de infração, sendo a mesma nota fiscal registrada com os CFOPs 1152 e 5152 ou 2152 e 6152.

2. Sobre a infração 05, apurasse a alegação defensiva de que, apesar de haver destaque a maior em alguns documentos fiscais, eles foram escriturados no livro Registro de Entradas no limite do crédito permitido pela legislação. Se o crédito foi utilizado corretamente, excluisse do levantamento fiscal o que fosse comprovado.

A Repartição Fiscal intimasse o sujeito passivo quanto ao resultado desta diligência, fornecendo-lhe, no ato da intimação, mediante recibo, cópias dos elementos que anexados aos autos pelo autuante no cumprimento desta diligência (informação e anexos), concedendo o prazo de dez dias para o defensor se manifestar.

O Defendente apresenta manifestação às fls. 275 a 277 do PAF. Primeiramente, esclarece que apresentou, tempestivamente, a documentação comprobatória requerida em 02 de julho de 2020, através do endereço eletrônico do fiscal responsável (doc. anexo), o qual autorizou previamente o envio dos mesmos neste formato, devido à situação de trabalho remoto em que o país se encontra por conta da pandemia do COVID-19.

Informa que apesar de devidamente cumprida a intimação, faz a entrega dos documentos de maneira física (mídia digital em anexo), no que diz respeito às infrações 02 e 05 da autuação combatida, nos moldes a seguir expostos.

Quanto à Infração 02, afirma ter demonstrado que mesmo que se considerasse incidente a substituição tributária nas operações a partir das quais foram escriturados créditos do ICMS, certo é que as mercadorias adquiridas foram vendidas com destaque do imposto nas saídas, com seu devido recolhimento.

Diz que as saídas com débito do ICMS anulam integralmente os efeitos dos créditos escriturados, visto que, naturalmente, como na comercialização ocorre a um preço maior que o de entrada, os lançamentos a débito, na apuração não cumulativa do ICMS, superam os lançamentos de crédito glosados pelo Autuante.

Quanto à diligência encaminhada pela 3<sup>a</sup> JJF, diz que apresenta nessa oportunidade a seguinte documentação:

- a) Livros de Registro de Saídas relativos aos anos de 2014 e 2015 (Documento 01);
- b) Livros Registro de Apuração referentes aos anos de 2014 e 2015 (Documento 02);
- c) Guias de recolhimento do imposto relativas aos anos de 2014 e 2015 (Doc. 03);
- d) Arquivos no formato txt. relativos ao SPED-EFDs ICMS IPI dos anos de 2014 (Documento 04) e 2015 (Documento 05);
- e) Planilhas que contêm (e.1) indicação dos documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias objeto da autuação promovidas pela Defendente, constando as chaves de acesso das notas fiscais e as indicações dos cupons fiscais atinentes às vendas; (e.2) demonstração de que, excluídas as duplicidades de documentos fiscais denunciada pela Defendente, o valor total dos créditos supostamente aproveitados indevidamente seria de R\$ 23.243,81 (R\$ 11.488,15 + R\$ 11.755,66); e (e.3) confronto entre os créditos referentes às entradas objeto da autuação e ao imposto destacado nos documentos fiscais que ampararam as respectivas saídas, os quais foram devidamente escriturados no livro de registro de saídas, evidenciando a ausência de prejuízo ao Erário decorrente do suposto creditamento indevido, vez que recolheu aos cofres baianos R\$ 87.210,48 (R\$ 44.873,40 + 42.337,08) a título de ICMS (Documento 06); e
- f) exemplo de apuração do imposto em vendas amparadas por cupom fiscal realizadas em 2014, demonstrando todos os lançamentos compreendidos entre a abertura do ECF e a transposição ao livro de registro de apuração do ICMS (Documento 07).

Alega que a partir da juntada da documentação supra, comprova que os débitos apurados por ocasião das saídas das mercadorias objeto da autuação, na importância de R\$ 87.210,48 (oitenta e sete mil, duzentos e dez reais e quarenta e oito centavos), são muito superiores aos créditos aproveitados supostamente de forma indevida, seja considerando-se o valor dos créditos indicado no lançamento fiscal ( $R\$ 46.294,99 = R\$ 22.914,13 + R\$ 23.380,86$ ) ou aquele reputado correto pela ora Defendente após a devida exclusão das duplicidades ( $R\$ 23.243,81 = R\$ 11.488,15 + R\$ 11.755,66$ ).

Afirma que resta evidenciada a procedência as alegações ventiladas na peça defensiva, sendo imperioso o cancelamento da cobrança consubstanciada no item 02 da autuação guerreada, ante a indubitável ausência de dano ao Erário Estadual e a impossibilidade de nova exigência do ICMS já recolhido.

Sobre a Infração 05, alega ter demonstrado que a cobrança não merece prosperar, vez que:

- a. a autuação recaiu sobre entradas que são, em verdade, devoluções de vendas interestaduais destinadas a consumidores finais (CFOP 2202), de modo que está correta a adoção da alíquota interna (17%), na forma do artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea "b", da Constituição Federal (redação original); e
- b. apesar de haver destaque a maior em alguns documentos fiscais, eles foram registrados no Livro Registro de Entradas no limite do crédito permitido pela legislação, sem que tenha havido qualquer excesso.

Sobre a diligência encaminhada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal informa que em atenção à solicitação encaminhada na intimação ora atendida, apresenta os Espelhos da Memória de Fita Detalhe (MFD) atinentes ao equipamento emissor de cupom fiscal e ao período indicados (Documento 09).

Por fim, esclarece que, infelizmente, em razão do contexto atual de calamidade pública/emergência de saúde pública ocasionado pela pandemia do coronavírus, em decorrência do qual seus funcionários encontram-se em regime de teletrabalho (*home Office*), não foi possível obter os demais documentos requeridos até o presente momento, a saber: (i) MFD ou T DM; e (ii) Registros do PAF-ECF (Movimento por ECF).

Afirma que considera que a documentação ora acostada é suficiente para comprovar as alegações trazidas à baila na peça defensiva, notadamente que, apesar de haver destaque a maior em alguns documentos fiscais, estes foram registrados no livro registro de entradas em observância ao limite de crédito permitido pela legislação.

Caso se repute indispensável a apresentação dos documentos mencionados nos itens "(i)" e "(ii)" supra, a requer a concessão de prazo complementar para cumprimento de referida determinação.

Dessa forma, reitera integralmente os termos da peça defensiva, requerendo a anulação integral do Auto de Infração guerreado, por não haver o Defendente praticado qualquer infração à legislação tributária aplicável, bem como pela inexistência de prejuízo ao Erário, por ser medida da mais pura e cristalina Justiça Fiscal!

No que diz respeito à infração consubstanciada no item 05 da autuação, na hipótese de se julgar indispensável a apresentação dos documentos relacionados na intimação que não foram apresentados nesta oportunidade por motivos de força maior (MFD ou T DM Registros do PAF-ECF - Movimento por ECF), o Defendente requer a concessão de prazo adicional para complementação da documentação.

Na manifestação às fls. 281 a 283 o Defendente apresenta os mesmos argumentos constantes nas fls. 275 a 277 do PAF.

Às fls. 287/288 o Defendente apresenta manifestação aduzindo que, visando reforçar assim o contexto probatório existente nos autos e conferir suporte adicional aos argumentos levantados no tópico "II.I" de sua Impugnação (itens 11 e 12 do auto de infração), apresenta os inclusos arquivos digitais contendo demonstrativos, comprovantes de arrecadação e a EFD-ICMS referentes ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016.

Sobre a Infração 02, inicialmente, como exposto na peça defensiva, informa que, infelizmente, incorreu em erros no preenchimento dos períodos de referência dos documentos de arrecadação relativos à antecipação parcial do ICMS.

Acrescenta: Do material apresentado, depreende-se que se se confrontar (a) o valor do ICMS devido por antecipação parcial, apurado a partir das entradas registradas em cada período de apuração 1, com (b) os recolhimentos efetuados sob o código de receita 2175, deduz-se não haver saldo de imposto a ser recolhido.

Diz que o lançamento fiscal, ao recortar apenas as competências em que os recolhimentos teriam sido insuficientes devido ao erro no preenchimento dos DAEs, não reflete precisamente a situação

fiscal do Defendente, por desprezar os "excessos" que se verificariam nos períodos de apuração circundantes.

Frisa que o intervalo ora abordado (janeiro de 2014 a dezembro de 2016) sobja aquele objeto dos itens 11 e 12 da autuação (que pincela competências de julho de 2014 a outubro de 2016), a confirmar que se tratou de mero equívoco no cumprimento de dever instrumental, sem que se tenha incorrido, de fato, na acusação inicial de falta de pagamento do imposto.

Nesse sentido, diz que a jurisprudência pátria leciona que o inadimplemento de dever meramente instrumental não legitima a exigência de obrigação tributária principal comprovadamente extinta.

Pelo exposto e reiterando todas as demais razões de impugnação, ratifica seu pedido no sentido de que seja desconstituído o auto de infração.

À fl. 304 o Defendente requerer a juntada das notas fiscais de entrada das devoluções de vendas interestaduais destinadas a consumidores finais (CFOP 2202), emitidas nos anos de 2014, 2015 e 2016, nos moldes determinados pelo art. 454, § 1º, I do RICMS/BA.

Diante da documentação apresentada, afirma restar evidente que a autuação consignada no item 05 do Auto de Infração recaiu sobre entradas de mercadorias em devoluções de vendas interestaduais destinadas a consumidores finais, o que atrai a adoção da alíquota interna corretamente aplicada pela Defendente.

No que concerne às declarações assinadas pelos consumidores que efetuaram a devolução, esclarece não ter tido tempo hábil para reunir tais documentos, os quais são arquivados por empresa terceirizada em sua forma física, de modo que devem ser encaminhados ao seu estabelecimento para pesquisa e separação de forma manual, o que demanda considerável tempo e esforço.

Informa que já solicitou o desarquivamento das declarações em referência e aguarda recebimento para posterior organização, razão pela qual requer a concessão de prazo adicional de 30 (trinta) dias para apresentação da documentação remanescente.

Às fls. 311/312 o Impugnante requerer a juntada das declarações até o momento localizadas, devidamente assinadas pelos consumidores que efetuaram as devoluções consignadas nas Notas Fiscais de entrada de mercadoria já acostadas aos autos, referentes aos anos de 2014 2015 e 2016.

Menciona que em atendimento ao que dispõe o inciso II do § 1º do art. 454, do RICMS/BA, informa que a totalidade das devoluções se deu por motivos de trocas de mercadorias, o que se extrai da expressão "TROCAS" constante das declarações ora anexadas, reduzidas a termo em "Relatórios Gerenciais".

Registra que todos os relatórios indicam o nome completo, endereço, espécie e número de documento de identidade do consumidor que realizou a devolução, em estrito cumprimento ao Regulamento do ICMS do Estado da Bahia.

Entende que os documentos ora apresentados são suficientes à demonstração do *modus operandi* relativo às operações objeto do item 05 do Auto de Infração, comprovando que se trata de entradas de mercadorias em devoluções de vendas interestaduais destinadas a consumidores finais, sendo hialino o seu direito ao creditamento do imposto debitado por ocasião da saída de referidas mercadorias, nos termos do art. 454, do RICMS/BA.

Informa, ainda, que continuará empreendendo os esforços necessários para localização das demais declarações vinculadas aos valores autuados no item 05 do Auto de Infração, sendo certo que providenciará a juntada deste material complementar aos autos, tão logo seja esgotado seu levantamento junto aos arquivos físicos terceirizados.

O Autuante presta Informação Fiscal às fls. 317/318 do PAF. Em relação ao solicitado na fl. 316, diz que o Defendente anexou diversos documentos às fls. 303 a 308 e 310 a 315, todos referentes à

Infração 05 do auto de infração. Apresenta documentos para fundamentar devoluções de vendas interestaduais destinadas a consumidores finais.

Registra que a observação direta do art. 454, § 1º do RICMS-BA e diz que o Autuado não consegue atender ao inciso II:

- a) a maioria de suas operações de devolução não possuem "declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução";
- b) as poucas declarações assinadas apresentadas não atendem totalmente o inciso II do art. 454, § 1º, porque não há "indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade", condições inexistentes em todas as declarações apresentadas.

Conclui que esses documentos não conseguem elidir a infração apontada, e pede a procedência da Infração 05, de acordo com os demonstrativos apresentados.

## VOTO

De plano, o defensor alegou que a pretensão fiscal apresenta fundamentação e lastro probatório deficientes, que prejudicam objetivamente sua validade e transtornam o exercício do direito de defesa, além de ter recaído em parte sobre situações estranhas à incidência do imposto – mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Requer a nulidade do auto de infração, alegando ausência de descrição satisfatória das “infrações” e o consequente cerceamento de defesa.

Disse que se nota que o relato produzido pelo autuante consiste em apenas sumária referência às categorias das infrações, sem nenhuma descrição/especificação quanto às supostas condutas irregulares que se diz praticadas, de modo que o Defensor se deparou com a constituição de crédito tributário incongruente e sem fundamento.

Sobre esta alegação, conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo”.

No presente processo foram realizadas diligências saneadoras, com a concessão de prazo para o defensor se manifestar em cada etapa, com o fornecimento de cópias dos novos elementos acostados aos autos.

O Defensor também alegou que ao capítular as infrações sem expressamente apontar as razões em que se pauta a autuação, apenas fazendo menção à capitulação legal, está a Autoridade Fiscal impedindo que o contribuinte apresente sua defesa corretamente, correndo o risco de ser condenado a pagar por algo indevido. Afirmou que é medida imperiosa a sua total nulidade, com o cancelamento da cobrança efetivada pela Autoridade Fiscal, e declarada a improcedência do lançamento guerreado.

Quanto à possibilidade de ter ocorrido equívoco no enquadramento legal, 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.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação. O presente Auto de Infração.

Quanto à responsabilidade tributária, esta diz respeito à definição de quem é responsável pelo pagamento do tributo. A lei atribui de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário, inclusive a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigatoriedade tributária, conforme prevê o art. 128 do CTN.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, 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.

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/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência, o Autuante analisou a documentação apresentada pelo Defendente quando prestou as Informações Fiscais em atendimento à diligência encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal. Portanto, considerando as provas produzidas e já coligidas nos autos mediante as intervenções levadas a efeito pelo Autuante, diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pela autuante, por isso, não se constatou a necessidade nova de diligência fiscal.

No mérito, de acordo com as razões de defesa, o autuado não impugnou parte da autuação fiscal, tendo informado que concluiu pela procedência de algumas infrações, razão pela qual, realizará o pagamento dos itens 01, 03, 04, 12, 13, 14 e 15 do auto de infração. Dessa forma, voto pela subsistência das infrações não impugnadas, considerando a inexistência de lide, mantendo-se os valores originalmente exigidos.

**Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.**

O autuado alegou que a acusação se afigura genérica e carece de elementos aptos a suportá-la, desatendendo simultaneamente aos requisitos de motivação e comprovação a que se referem os artigos 129, § 1º, incisos III e V, e 130, inciso II, do RPAF/BA, Lei nº 3.956/81, que refletem imperativos dos artigos 3º e 142 do CTN.

Afirmou que a autoridade fiscal declinou de precisar adequadamente o fundamento legal para sujeição das mercadorias descritas em seu levantamento ao regime de substituição tributária, contentando-se a referenciar os artigos, 9º e 29, § 4º, inciso II, da Lei nº 7.014/96.

Disse que mesmo que se considerasse incidente a substituição tributária nas operações a partir das quais foram escriturados créditos do ICMS, certo é que as mercadorias adquiridas foram vendidas com destaque do imposto nas saídas, com seu devido recolhimento.

Alegou que as saídas com débito do ICMS anulam integralmente os efeitos dos créditos escriturados, visto que, naturalmente, como na comercialização ocorre a um preço maior que o de entrada, os lançamentos a débito, na apuração não cumulativa do ICMS, superam os lançamentos de crédito glosados pelo autuante.

Também alegou que, no ímpeto de demonstrar o desacerto do trabalho fiscal, produziu demonstrativo explicitando que diversas entradas foram computadas em duplicidade nos levantamentos anexos ao auto de infração, sendo a mesma nota fiscal registrada com os CFOPs 1152 e 5152 ou 2152 e 6152.

Caso não se opte pelo cancelamento, de plano, deste item da autuação, pelas nulidades expostas, requereu a realização de diligências, em atenção ao princípio da verdade material.

À fl. 256 o Autuante reproduziu a alegação defensiva de que “as saídas com débito do ICMS anulam integralmente os efeitos dos créditos escriturados, visto que, naturalmente, como na comercialização ocorre a um preço maior que o de entrada, os lançamentos a débito, na apuração não acumulativa do ICMS, superam os lançamentos de crédito glosados...”.

Disse que o Defendente esqueceu que a substituição tributária utiliza MVA (margem de valor agregado) o que eleva o valor a ser recolhido e encerra a tributação do produto. Infração confirmada pelo autuado.

Vale ressaltar que em relação ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, em especial o art. 309 do RICMS-BA/2012 e arts. 28 a 31 da Lei 7.014/96, e o levantamento fiscal foi efetuado de acordo com os limites ou condições para utilização de créditos fiscais, estabelecidos na legislação, anteriormente mencionados.

Conforme art. 290 do RICMS-BA/12, “ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária”.

Na diligência encaminhada por essa Junta de Julgamento Fiscal foi solicitado que o Autuante apurasse a alegação de que as saídas foram realizadas com débito do ICMS, que anulam integralmente os efeitos dos créditos escriturados e que excluísse do levantamento fiscal as operações que fossem comprovados os créditos e respectivos débitos.

Em atendimento ao solicitado, o Defendente informou que apresentou Planilhas que contêm (i) indicação dos documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias objeto da autuação, constando as chaves de acesso das notas fiscais e as indicações dos cupons fiscais atinentes às vendas; (ii) demonstração de que, excluídas as duplicidades de documentos fiscais denunciadas pelo Defendente, o valor total dos créditos supostamente aproveitados indevidamente seria de R\$ 23.243,81 (R\$ 11.488,15 + R\$ 11.755,66); e (iii) do confronto entre os créditos referentes às entradas objeto da autuação e ao imposto destacado nos documentos fiscais que ampararam as respectivas saídas, os quais foram devidamente escriturados no livro de registro de saídas, evidencia a ausência de prejuízo ao Erário decorrente do suposto creditamento indevido, vez que recolheu aos cofres baianos R\$ 87.210,48 (R\$ 44.873,40 + 42.337,08) a título de ICMS.

A comprovação foi apresentada pelo Defendente conforme fl. 286 do PAF e o Autuante não contestou os dados numéricos das planilhas elaboradas pelo Impugnante, bem como os registros correspondentes às entradas e saídas das mercadorias.

Neste caso, se os documentos fiscais emitidos fazem referência às mercadorias cujo imposto foi submetido ao regime da substituição tributária e que implicou recolhimento após o encerramento da fase de tributação, como o defensivo comprovou que em relação aos créditos utilizados, houve tributação das mercadorias nas operações de saída, deve ser considerada a alegação defensiva.

Quanto às mercadorias com fase de tributação encerrada, o entendimento que deve prevalecer é no sentido de que a única possibilidade seria a comprovação de saída de mercadoria enquadrada na substituição tributária indevidamente gravada com ICMS. Portanto, por se tratar de erro, seria corrigido com um lançamento extraordinário a título de “outros créditos”.

Neste caso, não seria razoável exigir o recolhimento do ICMS e que o contribuinte requeresse restituição do indébito. Por isso, entendo que deve ser afastada a exigência do imposto, mas deve

ser mantida a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96, conforme quadro abaixo e concluo pela subsistência parcial deste item do presente lançamento.

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR CRÉDITO INDEVIDO	MULTA %	VALOR DO DÉBITO R\$
31/01/2014	09/02/2014	3.807,06	60%	2.284,24
28/02/2014	09/03/2014	5.560,61	60%	3.336,37
31/03/2014	09/04/2014	1.249,11	60%	749,47
30/04/2014	09/05/2014	753,68	60%	452,21
31/05/2014	09/06/2014	785,54	60%	471,32
30/06/2014	09/07/2014	1.007,08	60%	604,25
31/07/2014	09/08/2014	4.634,57	60%	2.780,74
31/08/2014	09/09/2014	888,75	60%	533,25
30/09/2014	09/10/2014	1.976,02	60%	1.185,61
31/10/2014	09/11/2014	1.211,85	60%	727,11
30/11/2014	09/12/2014	708,28	60%	424,97
31/12/2014	09/01/2015	331,58	60%	198,95
31/01/2015	09/02/2015	2.642,02	60%	1.585,21
28/02/2015	09/03/2015	1.931,30	60%	1.158,78
31/03/2015	09/04/2015	1.595,80	60%	957,48
30/04/2015	09/05/2015	1.149,52	60%	689,71
31/05/2015	09/06/2015	673,08	60%	403,85
30/06/2015	09/07/2015	2.221,30	60%	1.332,78
31/07/2015	09/08/2015	2.216,18	60%	1.329,71
31/08/2015	09/09/2015	1.305,02	60%	783,01
30/09/2015 <sup>10</sup>	09/10/2015 <sup>11</sup> 4.373,80			
09/2015	09/10/2015	4.373,80	60%	2.624,28
31/10/2015	09/11/2015	1.062,10	60%	637,26
30/11/2015	09/12/2015	739,58	60%	443,75
31/12/2015	09/01/2016	3.471,16	60%	2.082,70
<b>T O T A L</b>	-	-	-	<b>27.776,99</b>

Infração 05: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016.

O autuado alegou que a realização do lançamento requer a apresentação de prova inequívoca da infração, – *in casu*, extratos do livro Registro de Entradas com os valores lançados a crédito -, em atenção ao caráter vinculado da atividade fiscal, e não apenas a listagem de documentos fiscais em que teria havido destaque indevido ICMS.

Para ilustrar os equívocos do lançamento, informou que acostou aos autos levantamentos (Doc. 02) discriminando que: (i) a autuação recaiu sobre entradas que são em verdade devoluções de vendas interestaduais destinadas a consumidores finais (CFOP 2202), de modo que está correta a adoção da alíquota interna (17%), na forma do artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”, da Constituição Federal (redação original); e (ii) apesar de haver destaque a maior em alguns documentos fiscais, eles foram registrados no livro Registro de Entradas no limite do crédito permitido pela legislação, sem que tenha havido qualquer excesso.

Disse que produziu demonstrativo explicitando que diversas entradas foram computadas em duplicidade nos levantamentos anexos ao auto de infração, sendo a mesma nota fiscal registrada com os CFOPs 1152 e 5152, consistindo, tal erro, provavelmente, efeito colateral das análises sistemáticas empregadas para formação do auto de infração (Doc. 02).

Na informação fiscal à fl. 241 dos autos o autuante disse que efetuou revisão nos demonstrativos fiscais apontados pelo defensor e constatou a duplicidade de algumas notas fiscais de entrada dos anos de 2015 e 2016, conforme CD à fl. 244, e disse que solicitou o envio de cópia dos demonstrativos para que o defensor pudesse apresentar a sua contestação.

Intimado sobre a informação fiscal, o defensor alegou que a despeito do acerto parcial da revisão realizada para expurgar as notas fiscais de entrada dos anos de 2015 e de 2016 constatadas em duplicidade, reitera integralmente os termos da peça defensiva, requerendo a anulação integral deste e também dos demais itens do Auto de Infração guerreado, reafirmando não ter praticado qualquer infração à legislação tributária aplicável, bem como pela inexistência de prejuízo ao Erário.

O autuante destacou que não possui razão o defensor ao afirmar que “apesar de haver destaque a maior em alguns documentos fiscais, eles foram registrados no livro Registro de Entradas no limite do crédito permitido pela legislação, sem que tenha havido qualquer excesso”. Frisa que de acordo com o RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, a legislação é cristalina: “o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto, tomando por base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário”, ou seja, a base de cálculo e a alíquota devem ser as mesmas da nota de saída.

Para melhor entendimento da matéria em análise, vale reproduzir o art. 454 do RICMS-BA/2012.

RICMS-BA/2012:

Art. 451. Na devolução de mercadorias, o contribuinte inscrito no cadastro emitirá nota fiscal com destaque do imposto, se for o caso, mencionando o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto, tomando por base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário.

Art. 452. Na hipótese de devolução de mercadoria cuja entrada tenha ocorrido sem utilização de crédito fiscal pelo recebedor, será permitido a este creditar-se do ICMS lançado na nota fiscal de devolução, desde que em valor igual ao do imposto lançado no documento originário.

[...]

Art. 454. O contribuinte que receber em virtude de troca ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada a emissão de nota fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.

§ 1º: Na hipótese deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:

- I. Emitir nota fiscal na entrada das mercadorias, mencionando a quantidade e a descrição da mercadoria, o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;
- II. Obter, na nota fiscal referida no inciso I ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;
- III. lançar a nota fiscal referida no inciso I no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas 'ICMS - Valores Fiscais' e "Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", quando for o caso.

Conforme os dispositivos do RICMS-BA acima reproduzidos, no caso de devolução, o estabelecimento que devolver mercadorias deve emitir nota fiscal mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário; o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o ICMS.

Em relação ao retorno de mercadorias, o estabelecimento que receber mercadoria em retorno que, por qualquer motivo não tenha sido entregue ao destinatário, deverá emitir Nota Fiscal por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário. Ou seja, quando há devolução ou retorno de mercadorias, tais fatos devem ser comprovados por meio do respectivo documento fiscal e escrituração fiscal.

Por outro lado, o valor do crédito do ICMS lançado na nota fiscal de devolução, deve observar o valor do imposto lançado no documento originário. Portanto, a base de cálculo e alíquota devem, necessariamente, ser as mesmas consignadas no documento originário.

Se houve emissão dos mencionados documentos fiscais, mas o fez em desacordo com o que determina a legislação tributária, no sentido de não permitir confrontar a mercadoria vendida com a devolvida, relativamente aos dados que deveriam constar nas notas fiscais emitidas para comprovar as mencionadas devoluções e retornos, as comprovações apresentadas não são acatadas.

Concluo que não merecem prosperar as alegações defensivas, haja vista que a legislação condiciona a utilização do crédito fiscal decorrente da devolução de mercadorias ao cumprimento de obrigações acessórias com o objetivo de comprovar a exatidão dos valores do imposto creditado, inclusive a origem das mercadorias, e não se trata de impedir o uso do crédito fiscal, mas ao fato de não ter sido comprovado nos autos a regularidade e a correção dos créditos fiscais por ele utilizados.

Mantida parcialmente a exigência fiscal, considerando os ajustes realizados pelo Autuante, que efetuou revisão nos demonstrativos fiscais e constatou a duplicidade de algumas notas fiscais de entrada dos anos de 2015 e 2016.

Realizadas as devidas correções, os demonstrativos corrigidos foram anexados ao presente processo em CD (fl. 244). Portanto, ficam inalterados os valores originalmente exigidos referentes ao exercício de 2014 e reduzido o débito correspondente aos exercícios de 2015 e 2016, de acordo com as planilhas constantes no CD à fl. 244, quadro abaixo. Infração subsistente em parte.

2014	8.837,44	CD FL. 244
2015	8.734,60	CD FL. 244
2016	20.323,58	CD FL. 244

**Infração 06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de janeiro, agosto, setembro e novembro de 2014; abril, maio, julho, setembro, outubro e novembro de 2015; janeiro, março, maio, julho, novembro e dezembro de 2016.**

O defensor alegou que não foram juntados extratos de pagamentos identificados pelo sistema da SEFAZ/BA. Disse que não há qualquer embasamento para desconsideração de parcela dos créditos lançados a título de “antecipação parcial” do imposto.

Disse que o autuante alegou que o creditamento promovido pelo Defendente não guardaria suporte documental, mas não apresenta provas dos valores que reputa confirmados. Isto porque este item do auto de infração está instruído apenas com um demonstrativo de cálculo do “crédito indevido” e os documentos fiscais de transferências de créditos considerados.

Nesse sentido, consoante o quadro e material anexo à defesa (Doc. 03), se penitencia o Defendente, de que houve erro material no preenchimento de campo de “referência” de alguns DAEs – os quais, contudo, se referem às notas fiscais de entrada neles descritas – e que por vezes a transferência de crédito foi levada à apuração em determinada competência e o respectivo documento fiscal de transferência emitido apenas no período subsequente – sem novo aproveitamento do crédito, evidentemente.

O autuante disse que o autuado reconhece que houve erro material no preenchimento de campo de “referência” de alguns DAEs, e que por vezes a transferência de crédito foi levada à apuração em determinada competência e o respectivo documento fiscal de transferência emitido apenas no período subsequente.

De acordo com a descrição dos fatos, o crédito tributário foi constatado no campo Ajuste de Crédito do livro Registro de Apuração do ICMS, Demonstrativo anexo ao Auto de Infração. No

mencionado demonstrativo constam os valores mensais relativos ao referido Ajuste de Crédito, sendo deduzidos os créditos relativos à antecipação parcial e de transferência de crédito. Dessa forma, considerando que não foram comprovados os créditos utilizados, mediante apresentação de documentos idôneos, subsiste a exigência fiscal consubstanciada neste item do presente Auto de Infração.

Infração 07: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês de dezembro de 2015.

O autuado alegou que novamente, não foram juntados extratos de pagamentos identificados pelo sistema da SEFAZ/BA. Afirmou que não merece prosperar este item do auto de infração seja porque não está cercado de subsídios materiais a ampará-lo (art. 130, inciso II, da Lei nº 3.956/81), seja porque, ainda que reputada verdadeira, a imputação redundaria na exigência de tributo já constituído pelo sujeito passivo, para o que não se presta o instrumento utilizado.

O Autuante informou que os valores apresentados foram resultantes das EFDs enviadas, contendo o demonstrativo os valores correspondentes ao mês em destaque. Quanto à cobrança de diferenças resultantes de recolhimento a menos do ICMS, disse que essa diferença pode ser exigida por auto de infração porque o que está sendo cobrado não é o valor apontado pelo contribuinte, e sim a diferença entre o recolhido e o escriturado.

Conforme estabelece o art. 247 do RICMS-BA/2012, a Escrituração Fiscal Digital – EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

A responsabilidade do contribuinte impõe pela legislação quanto à Escrituração Fiscal Digital tem exatamente o objetivo de facilitar o envio de informações às unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, de forma que o foco de atuação do fisco e a escrituração realizada pelo contribuinte sejam facilitados por meio de um modelo único de lançamento, proporcionando fiscalizações e controles mais efetivos.

No presente caso, trata-se de levantamento fiscal realizado com em escrituração fiscal do próprio Contribuinte por meio da EFD (Escrituração Fiscal Digital). Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, competia ao contribuinte informar e corrigir os erros. e não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem é legítimo retificá-los, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

Considerando que a autuação fiscal se refere ao desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado, e a insuficiência de provas apresentadas pelo Autuado, não há como acatar as alegações defensivas, concluindo-se pela subsistência da exigência fiscal.

Infração 08: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, setembro, outubro e dezembro de 2014; maio, agosto a dezembro de 2015; fevereiro, março, maio a outubro e dezembro de 2016.

Da verificação das notas fiscais listadas nos demonstrativos que correspondem ao lançamento, o defendente afirmou que se depreende que a pretensão fiscal vertida neste item do auto de infração é indubitavelmente a cobrança do ICMS sobre a movimentação de mercadorias entre o estabelecimento autuado e outros de titularidade do Defendente, em razão de supostos erros na determinação da alíquota aplicável.

Disse que é pertinente, para a adequada apreciação da presente matéria, a análise a partir dos comandos soberanos da norma instituidora do ICMS, de forma a, reflexamente, constatar a

inexistência de alcance da norma de incidência sobre as operações de transferência de mercadoria entre os estabelecimentos do Defendente.

Afirmou que o entendimento em relação à transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte é reiteradamente exarado pelos Tribunais Superiores Pátrios, já estando inclusive sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, Súmula nº 166.

Alegou que no presente caso, as operações realizadas não são de compra e venda, mas simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos, inexistindo substrato que sirva de base de cálculo para o ICMS, pois não existe soma alguma em dinheiro, recebida em contraprestação.

O Autuante ressaltou que o autuado apresenta farta jurisprudência para o não pagamento das transferências interestaduais, no entanto, sua pretensão não está abarcada pelas hipóteses apresentadas no RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/12.

Vale ressaltar que no âmbito do Judiciário, na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC 49) a conclusão é no sentido de que “é *inconstitucional a incidência de ICMS sobre a transferência de mercadorias entre filiais de uma mesma pessoa jurídica, ainda que em diferentes estados*”. Portanto, não havendo troca de titularidade, não é cabível a cobrança do ICMS sobre a circulação de mercadorias. O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento com caráter vinculante ADC 49, de que não há incidência do ICMS nas transferências, inclusive interestaduais

A PGE/PROFIS foi instada a se manifestar por meio consulta encaminhada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF (PROCESSO N°: PGE 2024006814-0), quanto aos efeitos da decisão da ADC 49, apresentando os seguintes questionamentos:

- 1) *Como deverão ser julgados os autos de infração, lavrados até o dia 19/04/2021, que tenham por objeto a exigência de ICMS, nas operações de saídas em transferência, bem como nas entradas, relativamente ao diferencial de alíquotas (DIFAL)?*
- 2) *Da mesma forma, indaga-se como deverão ser julgados os autos de infração, lavrados após dia 19/04/2021 e antes do dia 01/01/2024, que tenham por objeto a exigência de ICMS, nas operações de saídas em transferência, bem como nas entradas, relativamente ao diferencial de alíquotas? “*

Após análise acerca do conteúdo e um breve histórico da ADC 49, foram apresentadas pelo Dr. José Augusto Martins Junior, Procurador PGE/PROFIS, respostas aos questionamentos realizados pela 2º CJF:

“... restou patente que a posição do STF utilizou como conclusões fundantes do seu entendimento que: a) não incide ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa; b) que a hipótese de incidência do tributo é uma operação jurídica praticada por comerciante (operação comercial); c) que a operação comercial acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade”.

...

“... restou expresso na modulação que o marco temporal de eficácia da decisão, aplicar-se-á, desde logo, aos processos administrativos e judiciais iniciados antes de 04/05/2021 e que estão ainda pendentes de conclusão até a presente data”.

Considerando que o Auto de Infração em apreciação foi lavrado em 28/03/2018 e se encontra até a presente data pendente de julgamento, tomando como paradigma o retomencionado Parecer da PGE/PROFIS, relativamente às transferências interestaduais, a conclusão é no sentido de que, aplicadas as normas vigentes sobre tributação nas transferências, a Infração 08 é insubstancial.

Infração 09: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de julho e agosto de 2014; maio de 2015; fevereiro a abril, junho, julho, setembro a dezembro de 2016.

O defensor disse que os demonstrativos “Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo imobilizado/Material de uso e consumo - Listas de notas/itens” enunciam equivalência entre as cargas tributárias nos Estados de origem e destino (7%).

Alegou que, se o ente tributante renunciou à receita incidente sobre operações internas, não há sentido em aplicar racional diverso no cômputo da diferença de alíquotas para onerar operações interestaduais, inclusive sob pena de ofensa ao artigo 152, da Constituição Federal.

À vista da paridade da carga tributária incidente sobre as mercadorias relacionadas pelo autuante, reconhecida nos demonstrativos anexos ao auto de infração e da escorreita interpretação da legislação, conclui não ser devido o imposto relativo à diferença de alíquotas lançado, sendo manifestamente improcedente a acusação fiscal.

O Autuante informou que não há na legislação suporte para a alegação do autuado de alíquotas iguais para o não pagamento de diferença de alíquota para mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

Em relação ao cálculo do imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual (§ 6º do art. 17 da Lei 7.014/96). Dessa forma, não é acatada a alegação defensiva, concluindo-se pela subsistência deste item do presente lançamento.

Infração 10: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

O autuado alegou que a tributação de qualquer mercadoria pela sistemática da substituição tributária requer perfeita e cumulativa subsunção de sua categoria (NCM) e de sua descrição à hipótese normativa.

Ressaltou que, devido à natureza varejista do estabelecimento autuado, as mercadorias relacionadas no levantamento fiscal, adquiridas pelo Defensor de outros Estados, foram comercializadas a consumidores finais e submetidas à incidência do imposto.

Afirmou ser descabida a exigência da antecipação do recolhimento do ICMS/ST indiscriminadamente nestas aquisições, o que somente se justificaria se houvesse revenda a contribuintes substituídos nos termos das disposições aplicáveis à substituição tributária.

Subsidiariamente, ainda que não se acolha a fundamentação ora apresentada, disse que é incontestável a ausência de prejuízo ao Erário *in casu*, o que autorizaria, além da desconstituição do imposto, sob pena de *bis in idem*, o cancelamento ou mitigação da penalidade com fulcro no artigo 158, do RPAF.

O Autuante esclareceu que o autuado realizou aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, que estão sujeitas à Antecipação Tributária, e não efetuou os devidos recolhimentos.

Observo que constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo e a responsabilidade pelo cometimento de infração não depende da intenção do agente, bem como, da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato. Neste caso, cabia ao contribuinte apresentar as provas de que recolheu o imposto devido no prazo legal para elidir a totalidade da exigência fiscal, mesmo que os elementos já tivessem sido apresentados anteriormente.

Tratando-se de aquisição interestadual de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, os prazos para recolhimento do imposto são os previstos no art. 125, II, “b” do RICMS/BA, ou seja, na entrada da mercadoria no território deste Estado, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada, a depender, se o contribuinte está ou não credenciado.

No caso em exame, o autuado é o sujeito passivo responsável pelo pagamento do imposto apurado no presente Auto de Infração, estando caracterizado que a autuação recaiu sobre o efetivo destinatário das mercadorias, e essa Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação tributária. Mantida a exigência fiscal.

Infração 11: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no mês de julho de 2014.

O autuado disse que a pretensão fiscal só faria sentido se houvesse de fato a falta de pagamento do tributo devido, o que reconhecidamente não ocorreu.

Alegou que a autoridade fiscal objetiva se valer de supostas falhas operacionais do Defendente para aplicar-lhe multas excessivamente onerosas, além de injustas, eis que o não cumprimento das obrigações elencadas não sobrevivem à análise da situação fática correlata sob a ótica da ausência de prejuízo ao Erário.

Afirmou ser incontroverso que não se identificou qualquer perda na arrecadação estadual e, se é que houve erro, o Defendente não tinha intenção maliciosa de lesar o Poder Público e obter vantagem.

Concluiu que a não subsunção dos fatos narrados no relato do auto de infração à hipótese normativa sancionatória impõe o cancelamento destes itens, sem prejuízo da subsidiária aplicação do artigo 158, do RPAF, ante a incontroversa ausência de prejuízo ao Erário.

O Autuante afirmou que o Defendente tenta afastar a infração, argumentando que “não se identificou qualquer perda na arrecadação estadual e, se houve erro, o Defendente não tinha intenção maliciosa de lesar o Poder Público e obter vantagem”. Ao contrário da afirmação, o Tesouro Estadual deixa de receber valores na data correta, o que ocasiona prejuízo até o recolhimento do imposto.

Disse que o ato infracional está configurado na legislação e a empresa o cometeu, sendo considerado não intencional. Se houvesse intenção, haveria consequências muito mais gravosas para a empresa.

A exigência de ICMS a título de antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação da alíquota interna sobre valor da operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal. Portanto, está obrigado a recolher o ICMS a título de Antecipação Parcial, o contribuinte deste Estado, independente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.

A penalidade sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial encontra-se no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96 que prevê aplicação da multa de 60% do valor do imposto não recolhido por antecipação, inclusive no caso de antecipação parcial.

O presente lançamento não foi efetuado para cobrar o imposto, que foi recolhido quando da saída das mercadorias, segundo a descrição dos fatos, mas apenas a multa. Neste caso, a própria Lei 7.014/96, instituidora da obrigação tributária, também estabelece a penalidade pelo descumprimento da obrigação principal. Ou seja, ao contrário do alegado pelo defensante, foi constatado imposto não recolhido no prazo estabelecido pela legislação tributária, sendo efetuado o pagamento em outro momento.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que de acordo com o § 1º do mencionado art. 42 da Lei 7.014/96. “*no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II*”.

Portanto, a multa prevista se destina ao contribuinte que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, sendo dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96. Neste caso, cabia ao contribuinte apresentar as provas de que recolheu a totalidade imposto devido, no prazo legal, mesmo que os elementos já tivessem sido apresentados anteriormente.

Não elide a imputação fiscal a alegação de que não houve prejuízo ao Tesouro Estadual, uma vez que houve descumprimento da legislação do ICMS, restando comprovado que o autuado não efetuou o recolhimento do imposto devido, nos prazos regulamentares, caracterizando o prejuízo pelo não recolhimento tempestivamente do tributo devido. Infração subsistente.

Infração 16: Deixou o contribuinte de atender intimação para entrega de arquivo eletrônico de Escrituração Fiscal Digital - EFD, na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária

O autuado afirmou que salta aos olhos a deficiência da fundamentação do auto de infração. Isto porque a EFD do ano de 2014 foi devidamente entregue à autoridade fiscal, nos moldes do recibo anexo (Doc. 04).

Alegou que, de plano, se constata que a acusação não se sustenta pela primeira hipótese do dispositivo (“falta de entrega”) e, por outro lado, não se pode supor de que maneira subsistiria pela segunda hipótese (“entrega sem as informações exigidas na legislação”).

Concluiu que facilmente se deduz que a deficiência da motivação também deste último item do auto de infração o impinge de nulidade. Isto porque o Defendente entregou tempestivamente sua Escrituração Contábil Fiscal do ano de 2014, e não se pode supor, à míngua de qualquer imputação concreta, que tenha havido eventual inobservância a preceito legal ou regulamentar quanto às informações que ali deveriam constar.

O Autuante disse que o defensor alega ter entregue “a EFD do ano de 2014”, no entanto, não atendeu à intimação de entrega dos arquivos corrigidos, conforme intimações constantes nas fls. 19 e 35. O não atendimento das intimações foi a causa da infração.

Conforme estabelece o art. 247 do RICMS-BA/2012, a Escrituração Fiscal Digital – EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

A responsabilidade do contribuinte impõe pela legislação quanto à Escrituração Fiscal Digital tem exatamente o objetivo de facilitar o envio de informações às unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, de forma que o foco de atuação do fisco e a escrituração realizada pelo contribuinte sejam facilitados por meio de um modelo único de lançamento, proporcionando fiscalizações e controles mais efetivos.

A legislação prevê a obrigatoriedade para envio de arquivo de EFD, pelo estabelecimento, no prazo estabelecido, em relação ao período de apuração do ICMS, ainda que não tenham sido realizadas operações ou prestações no respectivo período (§ 2º do art. 250 do RICMS-BA/2012). Dessa forma, a falta de fornecimento de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD, no prazo previsto, ou sua entrega sem as informações exigidas na legislação, sujeita o contribuinte ao pagamento de multa. Neste caso, não há como acatar as alegações defensivas, concluindo-se pela subsistência da penalidade aplicada.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

INFRAÇÃO N°	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
01	PROCEDENTE	51,74	-
02	PROCEDENTE EM PARTE	27.777,01	-
03	PROCEDENTE	84,66	-
04	PROCEDENTE	258,81	-
05	PROCEDENTE EM PARTE	37.895,62	-
06	PROCEDENTE	368.818,37	-
07	PROCEDENTE	7.696,69	-
08	IMPROCEDENTE	-	-
09	PROCEDENTE	1.551,81	-
10	PROCEDENTE	48.750,68	-
11	PROCEDENTE		30.792,33
12	PROCEDENTE		48.973,49
13	PROCEDENTE		295,02
14	PROCEDENTE		35,75
15	PROCEDENTE		280,00
16	PROCEDENTE		58.550,99
<b>TOTAL</b>	-	<b>492.885,39</b>	<b>138.927,58</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração n° 269114.0001/18-5, lavrado contra **RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 492.885,39, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 492.800,73 e 100% sobre R\$ 84,66, previstas no art. 42, incisos II, “b”, “f” e “d”, IV, “j” e VII, “a” da Lei n° 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 138.927,58, prevista no art. 42, incisos II, “d”, VII, “a”, XIII-A, “l” e XVIII, “c” da mesma Lei e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2025

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA