

A.I. Nº - 206955.0005/17-8
AUTUADO - AIR LIQUIDE BRASIL LTDA.
AUTUANTES - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO e SÔNIA MAGNÓLIA LEMOS DE CARVALHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/08/2025

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0206-02/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedada a utilização de crédito fiscal nas aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. As autuantes reconheceram que no levantamento fiscal, foram incluídas mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária. Os cálculos foram refeitos. Infração parcialmente subsistente; b) CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, as operações de transporte de mercadorias por transferência sob cláusula CIF, obrigatoriamente se submete à norma legal prevista no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96. Nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo das mercadorias produzidas, assim, entendido a soma dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo a inclusão de nenhum outro tipo de custo. O sujeito passivo elidiu parte da infração. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente subsistente. 2. OPERAÇÕES COM MICROEMPRESAS. ALÍQUOTA DE 7%. FALTA DE REPASSE AOS ADQUIRENTES, DO BENEFÍCIO EQUIVALENTE À REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. a) MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL. Para adoção da alíquota de 7%, é preciso, dentre outros aspectos, que seja repassado para o adquirente (microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, inscritas como tais no cadastro estadual), sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, devendo a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal, Lei nº 7.014/96, art. 16, inc. I, alínea “c”. Elementos de prova apresentados pelo Impugnante (inicialmente por amostragem e, posteriormente, em detalhada planilha), evidenciam o repasse do benefício como desconto concedido aos adquirentes, microempresas e EPPs. Infração insubsistente. b) MERCADORIAS SUJEITA A

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A autuada comprovou que a mercadoria gás Acetileno, não está sujeito a substituição tributária. As autuantes acatarem o argumento da defesa. Infração insubsistente. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. OMISSÃO DE SAÍDAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Ao restringir o levantamento a algumas operações cujos CFOPs relacionadas, conforme declaram à fl. 765, as autuantes desconsideraram parte das operações que certamente influenciariam no resultado obtido no levantamento e, mesmo instadas a fazê-lo em cumprimento à diligência, não observaram ao que dispõe a Portaria 445/98, maculando o levantamento de incerteza e falta de precisão, atingindo a infração com a inaceitável insegurança na determinação do *quantum debeatur*. Infração anulada com recomendação de abertura de novo procedimento fiscal a salvo de falhas. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 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, consumo do estabelecimento. Valor reduzido por exclusão de operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, de modo a restar apenas operações de aquisições de mercadorias para revenda. Infração parcialmente subsistente. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO SUCESSIVA DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A legislação tributária aplicável, nos casos de prestações sucessivas de serviço de transporte, atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido, ficando expressamente excluída a responsabilidade do contribuinte substituído. Infração reconhecida. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA. a) SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. b) NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. O sujeito passivo não traz aos autos elementos probatórios que elidem a exigência. Infrações subsistentes. Afastadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de perícia técnica. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 10/12/2017, exige crédito tributário no valor histórico de R\$ 2.227.991,917, acrescido de multa em razão da imputação de nove infrações a seguir descritas.

INFRAÇÃO 01 – 01.02.06: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. ICMS exigido R\$ 371.023,46,

referente aos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2016. Multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 02 – 01.02.68: Utilizou indevidamente, na condição de remetente, crédito fiscal de ICMS relativo ao frete de mercadorias saídas do estabelecimento em transferência para outro estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, cujo valor do serviço não foi incluído, por determinação legal, na base de cálculo da operação. ICMS exigido R\$ 196.338,89 referente aos períodos de janeiro a dezembro de 2014, março, maio e junho 2015 e fevereiro a abril, junho a dezembro de 2016. Multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

As autuantes informaram: *“Crédito indevido do ICMS substituição tributária de transportes, referente a fretes realizados em operações sucessivas, para transportar produtos em operações de transferências interestaduais para empresas do grupo localizadas em outras unidades da Federação.*

De acordo com a legislação do ICMS, na composição do custo de transferência não consta o frete, constando apenas os seguintes itens: mão-de-obra, matéria-prima, materiais secundários e acondicionamento. Assim, ao se creditar do ICMS sobre os valores do frete, está o contribuinte anulando o pagamento do ICMS realizado anteriormente como substituto tributário na qualidade de TOMADOR DOS SERVIÇOS DE FRETE EM OPERAÇÕES SUCESSIVAS.”.

INFRAÇÃO 03 – 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Imposto exigido R\$ 97.356,17 referente aos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2015 e janeiro a março e outubro a dezembro de 2016. Multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Consta a seguinte informação: *“Aplicação de alíquota diversa da prevista nas operações com microempresa; Realizou dois procedimentos incorretos nessas operações, como seja: a) aplicou alíquota de 7% sem conceder o desconto conforme determina a legislação; b) aplicou a alíquota de 7% nas operações de venda de produto enquadrado no regime de substituição tributária, que por esta razão não são aplicáveis os benefícios pertinentes à microempresa.”.*

INFRAÇÃO 04 – 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Imposto exigido R\$ 116.251,62 referente aos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2015 e janeiro a março de 2016. Multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 05 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Imposto exigido R\$ 693.301,19 referente ao exercício de 2014. Multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 06 – 06.05.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Imposto exigido R\$ 556.196,80 referente aos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2016. Multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 07 – 07.14.03: Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Imposto exigido R\$ 107.089,97 referente aos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2016. Multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 08 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de R\$ 2.360,12 referente aos períodos de:

abril a junho e setembro a novembro de 2015, correspondente ao percentual de 1% sobre o valor de cada nota fiscal, tipificada no art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, reduzida retroativamente em obediência a Lei nº 13.461/2015 c/com a alínea “c” do inc. II do art. 106 da Lei nº 5.172/66 (CTN), e para o período de dezembro de 2015 e janeiro, abril e outubro a dezembro de 2016 a multa está tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 09 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$ 88.072,96 referente aos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

A autuada tempestivamente protocolizou defesa, fls. 170 a 541, onde inicialmente registrou que a impugnação se refere as infrações 01, 02, 03, 04, 05, 06, 08 e 09 e requer além da improcedência destas, a homologação do valor já recolhido exigido na infração 07 – Doc. 08.

Declara ser uma sociedade empresarial tradicional de atuação secular, com filiais em todo o território nacional que se dedica à indústria de armazenamento, movimentação e fornecimento de gases para diversos setores econômicos como indústrias e estabelecimentos do setor de saúde humana e, que dentre suas atividades, destaca-se o fornecimento de gases variados ou de mistura de gases em fases físicas distintas.

Registra que nas várias etapas do seu processo produtivo ocorrem perdas normais, não se tratando de vendas e assim, não são contabilizadas, contudo, frisa previamente, não podem servir como fundamento para presunção de omissão de saídas.

Conta que adquire e transfere outros bens sujeitos à tributação normal, como *VÁLVULA RETENTORA DE PRESSÃO PRÉ-AJUSTADA – NCM 90262090, ASPIRADOR VÁCUO BOCA LARGA C/ FRASCO – NCM 90262090.*

Assevera que nas vendas realizadas para microempresas, cumpre rigorosamente o que determina a legislação referente a aplicação da alíquota de 7%, sob a condição de repasse da redução no preço ao adquirente, ainda que eventualmente não conste discriminado no campo próprio das notas fiscais o registro do benefício, entretanto, o que pode ser comprovado mediante diligência.

Garante aplicar criteriosamente as regras para apuração e recolhimento da DIFAL quando adquire bens em outras unidades da Federação para o ativo permanente ou para uso e consumo, não procedendo dessa forma nas transferências oriundas de outras filiais de bens adquiridos há mais de 12 meses.

Declara que efetua a retenção do ICMS-ST relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, quando adquire serviço de transporte nas remessas a preço CIF e que na defesa demonstrará que a fiscalização se valeu “*de ficções e de presunções abusivas, com data vênua, transformando em regra situações eventuais.*”.

Reforça que cumpre com rigor as obrigações acessórias concernentes a escrituração dos bens que ingressam em seus estabelecimentos e, apesar dos esclarecimentos fornecidos às autoridades Fiscais, foi lavrado o presente Auto de Infração, cuja descrição dos fatos não está clara.

Registra que recebeu em mídia eletrônica os arquivos elaborados pelas autuantes sendo que a autuação não se sustenta pelo abuso de presunções e emprego de meios indiretos para arbitrar o tributo exigido, ignorando o que determina art. 148 do CTN, adicionado a falta de fundamentação e motivação. Portanto, diz que o lançamento é nulo.

Traz lição de Maria Rita Ferragut quanto as presunções legais, reconhecendo como legal a técnica presuntiva instituída pela Portaria nº 445/98, cujos requisitos são: necessidade de motivação, inexistência de provas contrárias e presença de indícios graves, precisos e concordantes, requisitos não contemplados no lançamento.

Destaca que a infração 02 se fundamenta em fórmulas vazias sem o esclarecimento dos eventos que motivaram as acusações, impedindo o exercício da ampla defesa, onde sequer houve

indicação de quais mercadorias foram consideradas, pois, caso contrário, se constataria que as mesmas não se enquadram no regime de substituição tributária.

Acrescenta que também ocorreu cerceamento de defesa e do contraditório, quando as autuantes mencionam dispositivos legais sem a precisa indicação da hipótese legal aplicada, fato que observa na infração 03, fundamentada nos artigos 15, 16 e 16-A da Lei nº 7.014/96 e, assim, reforça a arguição de nulidade do lançamento.

Assevera que a **infração 01** é nula e insubsistente por conter inconsistências na glosa de créditos de ICMS decorrentes das aquisições de mercadorias supostamente incluídas no regime de substituição tributária.

Entende que a fiscalização cometeu equívocos na qualificação dos bens adquiridos ao propor equivalências inexistentes entre produtos, como: *VENTILADORES COM PEDESTAL – NCM 9019.20.90*, *BANHEIRA DE HIDROMASSAGEM – NCM 9019*, item 24.85 do Anexo 1 do RICMS/BA ou *ENCHIMENTO DE CILINDROS* e *CPAP S9 ESCAPE AUTO – RESMED*, ambos com NCM 4009.42.90 e *TUBOS DE BORRACHA VULCANIZADA NÃO ENDURECIDA* para uso na construção civil. Diz anexar arquivos eletrônicos elaborados a partir do material produzido pelas autuantes (Docs. 3A, 3B e 3C), para demonstrar os argumentos.

Ao abordar a **infração 02**, diz que a mesma é nula e insubsistente, por conter inconsistências na glosa de créditos de ICMS-ST/TRANSPORTE, devido ao direito do remetente, nas operações a preço CIF, de apropriar do crédito fiscal correspondente ao ICMS-ST recolhido na condição de contratante do serviço.

Aponta, ainda a existência de dois equívocos cometidos pelas autuantes: primeiro, grande parte das operações citadas não são transferências entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, fato que pode ser verificado com o exame dos CFOPs 6.101, 6.102, 6.108 e 6.152. Trata-se, portanto, de operações de vendas ou de industrialização para terceiros, e assim, entende que faz jus ao crédito fiscal.

Segundo, diz respeito às operações de remessa interestadual a estabelecimento do próprio contribuinte, cujo entendimento das autuantes afronta o princípio da não-cumulatividade do ICMS, haja vista que é previsto o direito ao crédito do ICMS nas operações que atua na condição de substituto tributária, remetente das mercadorias.

Transcreve o art. 8º, incisos I e II e alíneas “a”, “b” e “c” da Lei Complementar nº 87/96, para destacar a composição da base de cálculo, nos casos de substituição tributária, que aplica nas suas operações.

Reproduz ementas dos Acórdãos do CONSEF: CJF nº 0121-12/16 e CJF nº 0162-11/16, e deste último destaca que: *“Ficou comprovado que as operações foram efetuadas sob a cláusula CIF, por isso, o autuado tem direito ao crédito fiscal, fato reconhecido e apurado na diligência fiscal, sendo insubsistente a glosa do crédito.”*

Transcreve o art. 95 do RICMS/97 que diz ratificar o procedimento adotado e ressalta o princípio da não-cumulatividade consagrada no art. 155, § 2º, inc. I da Constituição Federal e no art. 19 da Lei Complementar nº 87/96, portanto, não há alternativa senão ratificar o crédito existente ao reconhecer a inclusão do frete na base de cálculo do imposto.

Adverte que as **infrações 03 e 04** também são nulas ou insubsistentes em virtude da correta aplicação das alíquotas e dos descontos concedidos nas vendas realizadas para as microempresas, além do equívoco da Fiscalização em considerar a inclusão de gás acetileno – NCM 2901.29.00, entre os produtos sujeitos a substituição tributária, adicionado a falta de clareza dos argumentos acusatórios.

Pontua que houve outro equívoco por parte das autuantes, haja vista que os descontos previstos na legislação foram repassados, embora, em alguns casos, não esteja evidenciado no documento fiscal a concessão do benefício, demonstrado por amostragem no Doc. 04 a identificação e

evidenciação da concessão do benefício nas notas fiscais, e mesmo assim, estes documentos fiscais foram incluídos na autuação por suposta omissão de repasse e de sua evidenciação.

Constata que nesta infração ocorreram dois casos alcançados pela autuação: (i) casos em que houve o desconto e evidenciação no documento fiscal e outros onde (ii) houve o desconto, mas não consta evidenciado no documento fiscal. Portanto, a infração deve ser considerada nula por se fulcrar em premissas equivocadas.

Considera absurdo o valor do tributo apurado nos casos em que o desconto não foi evidenciado no documento fiscal, em virtude da apuração considerar a alíquota normal, caracterizando o enriquecimento sem causa em favor do Estado, haja vista, que houve tributação com alíquota de 7%, ensejando a nulidade da infração.

Aduz que a obrigação acessória de destacar o desconto no campo das informações complementares não muda os fatos da concessão do benefício já que pode ser demonstrado por meio de diligência fiscal, cabendo no caso aplicar uma penalidade.

Quanto a **infração 04**, diz que aparentemente decorreu do fato de que a alíquota reduzida de 7% foi aplicada a produtos sujeitos a substituição tributária. Entretanto, o produto alcançado pela autuação é o ACETILENO – NCM 2901.29.00 – PRODUTOS QUÍMICOS ORGÂNICOS – HIDROCARBONETOS ACÍCLICOS – NÃO SATURADOS – OUTROS, reproduzindo o documento elaborado pelas autuantes.

Diz que a infração é insubsistente, haja vista que o produto ACETILENO não está sujeito a substituição tributária.

Indica que a **infração 05** é nula ou insubsistente por abuso de presunção, sem elementos concretos para sustentar a suposta omissão de saídas, apurada em levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, sem considerar as perdas normais no processo produtivo, tratando-se da acusação mais gravosa por se basear em omissão em tributar operações por ter deixado de escriturá-las.

Observa que a técnica aplicada na apuração da suposta infração é presuntiva na medida que considera operações de circulação de mercadorias pela mera diferença de estoque, sem considerar, no caso específico, a natureza dos produtos: gases e misturas de alta volatilidade sujeito a perdas ou evaporação.

Aduz que a infração ofende ao princípio da estrita legalidade, nos termos do art. 37, *caput*, e art.150, inc. I da Constituição Federal, além do art. 2º do RPAF/99, na medida que se baseia em presunção da ocorrência de vendas ou circulação das mercadorias na diferença de estoque, sendo que não há provas ou indícios de camuflagem, simulação ou dissimulação de operações.

Copia o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que valida a Portaria nº 445/98, e diz restar claro a previsão da necessidade de “a escrituração indicar (...) a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas” reforçando o dever do Fisco em motivar a cobrança com provas claras e precisas. Entretanto, diz não ver qualquer motivação para a aplicação da apuração das diferenças de estoque no lugar do critério legalmente previsto para apurar o ICMS que seja através da escrita fiscal, da qual as autuantes sempre estiveram à sua disposição e que tem provas de que as diferenças apuradas decorrem da natureza da mercadoria.

Lista os equívocos que entente terem sido cometidos pelas autuantes: (a) *Estudou a movimentação de estoque com base exclusivamente em CFOPs de revenda, o que se mostra incorreto porque parte da premissa de que todo produto que ingressa no estabelecimento será revendido (desconsiderando produtos que são objeto de industrialização). Em decorrência, o exame individualizado dos produtos restou prejudicado, como se expõe nos levantamentos internos elaborados pelo departamento fiscal da AIR LIQUIDE (Docs. 5A a 5J); (b) Desconsiderou saídas de insumos destinadas à produção, porém, considerou o retorno desses insumos que, quando industrializados, voltaram sob outra rubrica para o estoque (industrialização no próprio*

estabelecimento); e (c) Desconsiderou, ainda, o fato já demonstrado no fluxograma dos processos de produção de que alguns gases, armazenados conjuntamente, levam uma denominação diferenciada, por exemplo, Arcal. Este fato também pode levar a crer que houve falta de escrituração de saída de CO₂ e Argônio e, falta de escrituração de entrada de Arcal.

Demonstra as evidências destes equívocos no arquivo magnético *MOVIMENTAÇÃO ESTOQUE 2014_ARATU*, gravado em mídia – Doc. 09 e impressos nos Docs. 05A e 05J, onde se encontram os resultados comparativos com os valores encontrados pela Fiscalização.

Relata que adquire gases e misturas em diversas fases físicas e realiza sua movimentação. Ao promover a misturas de gases e sua conservação de uma fase física para outra, segue fluxo do processo produtivo que demonstra, evidenciando as perdas em cada etapa.

Afirma não existir um fator preciso para a ocorrência das perdas, sendo que normalmente em operações de movimentação dos produtos, estas variam entre 3% e 15%, fato que poderá ser auferido em diligência fiscal. Entretanto, frisa, não haver normas técnicas que preconizem tais perdas, mas que pauta suas atividades em orientações técnicas internacionais e que as contabiliza e escritura regularmente.

Repisa que toda a diferença de estoque se deve a equívocos metodológicos e às perdas normais nas operações de estocagem e movimentação das mercadorias, o que torna a infração insubsistente.

Lembra que na **infração 06**, a acusação refere-se a falta de recolhimento do ICMS – DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS na aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo ou consumo do próprio estabelecimento e relata que conciliou cerca de 25% das indicações com notas fiscais de transferências e as notas fiscais de aquisição dos bens, constatando que grande parte, se referem ao CFOP 2.552 – TRANSFERÊNCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO DE BENS ATIVADOS HÁ MAIS DE UM ANO, não tributada pelo ICMS conforme art. 3º, inc. VIII da Lei nº 7.014/96. Assim, a exigência é insubsistente, assevera.

Adverte que as **infrações 08 e 09** apresentam fundamentação genérica do suposto descumprimento de obrigação acessória, cuja penalidade encontra-se revogada.

Assinala que as autuantes se limitaram a mencionar os artigos 217 e 247 do RICMS/2012 sem indicar precisamente a infração cometida, visto que tais artigos tratam de escrituração do Livro Registro de Entradas e sobre o dever de elaborar a EFD de forma extensa e genérica.

Explica que as supostas infrações foram fundamentadas no inc. IX do art. 42 Lei nº 7.014/96, portanto, entende que as mesmas deixaram de ser penalizadas pela legislação baiana, tendo em vista que o dispositivo foi revogado pela Lei nº 13.816/97, e, com base no CTN, art. 106, inc. II, alíneas “a” e “c”, as acusações são nulas ou insubsistentes.

Afirma que se porventura persistirem dúvidas, estas podem ser dirimidas através de diligência fiscal, visto que tais ocorrências certamente decorrem de notas fiscais eletrônicas emitidas por terceiros em operações jamais concluídas e neste caso, caberá ao fisco demonstrar a efetiva entrega dessas mercadorias.

Acrescenta que a multa de 1% aplicada nas infrações 08 e 09, é excessivamente gravosa, desproporcional e desarrozoada.

Quanto as multas aplicadas nas infrações 01, 02, 03, 04 e 06, no percentual de 60% sobre o valor do tributo, também diz ser excessiva e fere a capacidade contributiva da empresa. Já a multa de 100% aplicado sobre o valor que se supõe omitido, constante na infração 05, tem como base dados aferidos indiretamente e sem fundamento e com aplicação de metodologia equivocada. Trata-se de uma penalidade gravíssima.

Reforça a necessidade de se efetuar diligência e/ou perícia contábil afirmando que disponibilizará para a fiscalização documentos que evidenciará os vícios insanáveis da atividade fiscalizatória.

Por fim, requer julgar o Auto de Infração: (i) nulo; (ii) improcedente quanto as infrações 01, 02, 03, 04 05, 06, 08 e 09; (iii) excluir as multas aplicadas, ou reduzi-las; e (iv) reconhecer extinto o crédito tributário da infração 07, cujo valor foi recolhido – Doc. 07.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em especial a realização de diligência e/ou perícia contábil nos termos do art. 145 do RPAF/99 e pede que todas as notificações sejam endereçadas a autuada e também para advogado no endereço indicado na defesa

As autuantes prestam a informação fiscal às fls. 543 a 599, onde inicialmente reproduziram as acusações, os argumentos da defesa, a ao se referirem à **infração 01**, relataram que foram identificados os lançamentos referentes as mercadorias com as NCMS 9026 e 9019 e excluídas das planilhas do demonstrativo de “*CRÉDITO INDEVIDO ST*”, cujo resultado foi anexado.

Asseveram que, relativamente a **infração 02**, na composição do custo de transferência não consta o frete, mas, apenas os itens: mão-de-obra, matéria-prima, materiais secundários e acondicionamento, como determina a legislação do ICMS.

Aduzem que ao se creditar do ICMS sobre os valores do frete, a autuada está anulando o pagamento do ICMS realizado anteriormente como substituto tributário na qualidade de tomador dos serviços de frete em operações sucessivas.

Afirmam não ser cabível que o remetente se credite do ICMS sobre o frete, mesmo que pago pelo próprio, relativo à operação interestadual de transferência, cuja base de cálculo se limita ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de obra, como determina o “art. 56 do RICMS/97”, sob pena de anular o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte.

Explicam que o fato do frete não constar da base de cálculo das operações de transferências, por força legal, não gera dois débitos sobre a mesma operação, como ocorre nas vendas sob cláusula CIF, quando efetuadas por transportadoras, cuja incidência do ICMS sobre o frete ocorre tanto sobre o valor incluído na base de cálculo, quanto sobre a prestação de serviço de transporte em razão da previsão legal do crédito do ICMS sobre o frete pelo contratante, para restabelecer a relação débito/crédito.

Destacam que ao se creditar do frete, a autuada anula o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte, e por se tratar de uma operação interestadual, cuja saída subsequente terá outro ente tributante, restará caracterizado o prejuízo ao estado da Bahia, pois o direito ao crédito do ICMS sobre os serviços de transportes é do adquirente da mercadoria, devendo o estado destinatário arcar com a concessão do crédito, salvo a hipótese da incidência em duplicidade.

Relacionam Acórdãos de julgamentos do CONSEF sobre a matéria: CS nº 0035-21/09, CJF nº 0281-11/05, CJF nº 011-11/06, CJF nº 0363-12/07, CJF nº 0455-12/07, CJF e CJF nº 0276-11/15.

Mantém integralmente a infração 02.

Ao tratar das **infrações 03 e 04**, afirmam que a alegação da autuada de que houve desconto nas notas fiscais anexadas à defesa está incorreta, tendo em vista que o mesmo deve ocorrer no corpo da nota fiscal, conforme consta numa amostra que foi anexada na informação fiscal.

Com relação ao produto gás ACETILENO – NCM 2901, informam que o item foi incluído nos ANEXOS CONVÊNIOS – ANOS ANTERIORES 2014/2015.

Portanto, mantém as infrações 03 e 04.

Quanto aos argumentos defensivos referentes a **infração 05**, reforçam que a defesa não apresentou dados que justifique a revisão dos cálculos referente ao “*quantitativo de estoques – Produtos de Revenda*”, visto que este se refere exclusivamente aos produtos adquiridos para revenda, não tendo, portanto, qualquer vinculação com o processo produtivo.

Afirmam que a atuada exerce também a atividade comercial além da industrial e para evitar qualquer dúvida nos lançamentos realizados no quantitativo de estoque, trabalharam apenas com os CFOPs de produtos revendidos, não havendo inclusão de produtos industrializados pela atuada. Acrescentam que a atuada se confundiu ao relacionar os lançamentos realizados para apuração do estoque com os CFOPs da atividade industrial.

Relatam que a atuada ao adquirir produtos para comercialização, deve utilizá-los apenas na revenda e não empregar no processo industrial produtivo, pois assim procedendo, causará diferença nos estoques. Observam que a atuada deposita todos os produtos, seja para revenda ou produção própria nos mesmos tanques, sem fazer a seleção na entrada e saída dos produtos, procedimento que inviabiliza a identificação dos estoques de produtos fabricados pela empresa (produção própria) e produzidos por terceiros (produtos para revenda).

Esclarecem que foi considerado no quantitativo do estoque apenas os produtos destinados a revenda e alertam que a atuada adquire para revenda os mesmos produtos que produz, sendo necessário que ela se estruture para controlar ambos os estoques, o que diz não está ocorrendo, não devendo usar a falha em seu procedimento como justificativa para desconsiderar o levantamento.

Mantém a infração 05.

Informam que a fiscalização verificou e autuou todos os lançamentos realizados referentes as operações de transferência de ativos com CFOP 2.552, pendente de pagamento do ICMS–DIFAL, quando tratam da **infração 06**, haja vista que a atuada transferiu ativos para revenda de sua filial na Bahia, sem pagar o imposto. Ademais, complementam que a movimentação não tem comprovação em notas de aquisição da filial que recebeu o bem. Para tal comprovação é necessário juntar a cada nota fiscal de transferência a respectiva nota fiscal de aquisição original, e, somente assim poderia se comprovar que o bem tem mais de um ano de uso.

Mantém a infração 06.

Ao tratar das **infrações 08 e 09**, asseveram que a atuada não apresentou dados comprobatórios dos lançamentos que considerou na defesa como equívocos da Fiscalização, sendo assim, mantém na íntegra as infrações.

Após intimado a tomar ciência da informação fiscal, a atuada apresentou manifestação, fls. 605 a 616, onde reforçou a nulidade do lançamento pelo abuso na utilização de presunções e ausência de fundamentação, além da desconsideração imotivada da legitimidade das operações realizadas.

Repete que foi atuada por glosa na apropriação de crédito fiscal de ICMS devido a aquisição de produtos que jamais estiveram na sua escrita fiscal, fato que resultou no reconhecimento pela Fiscalização quando reduziu expressivamente o valor da glosa, cujo valor inicialmente apurado na **infração 01**, foi reduzido para R\$ 22.801,94, valor que corresponde a menos de 10% do valor inicial e ainda assim, insiste, persistem divergências que justificam a realização de diligência.

Reafirma o entendimento da nulidade da **infração 02**, que se trata de divergência de natureza jurídica e esclarece que as autuantes não se manifestaram acerca do que entende como equívoco em razão da grande parte das operações apontadas não serem de transferência entre seus estabelecimentos, bastando para comprovar, examinar os CFOPs e constatar que cerca de 80% dos créditos apontados correspondem a operações de vendas ou de industrialização para terceiros.

Assegura que procede em conformidade com o art. 13, § 4º, inc. II da Lei Complementar nº 87/96, transcrevendo ementa dos Acórdãos CJF nº 0121-12/16 e CJF nº 0162-11/16 e reforça que o RICMS/97, no seu art. 95, reconhece o direito ao crédito nestes casos.

Destaca que os acórdãos citados na informação fiscal não tratam de vendas, e sim de transferência, além de não ficar demonstrado que o remetente efetivamente arcou com o frete, portanto, não devem servir de parâmetro.

Repisa seu entendimento acerca da nulidade das **infrações 03 e 04**, visto que a informação fiscal conduz ao entendimento que as duas infrações se deveram exclusivamente a uma suposta irregularidade na evidenciação do desconto concedido a adquirentes optantes pelo Simples Nacional e reafirma que demonstrou a concessão do desconto.

Chama atenção para se observar o princípio da verdade material, consagrado no RPAF/99 e afirma que não havendo prejuízo para a Fazenda Estadual, a cobrança enseja enriquecimento ilícito do estado reproduzindo ementa do Acórdão CJF nº 0153-11/10.

Repisa seu entendimento quanto a insubsistência da **infração 04**, haja vista que a acusação se refere a aplicação da alíquota reduzida de 7% a produtos enquadrados na substituição tributária, incluindo equivocadamente o produto ACETILENO – NCM 2901.29.00, não sujeito ao regime de ST.

Assinala que as autuantes usam indícios para a acusação de ilícito gravoso quando sustentam acusações com base na afirmação que a autuada *“compra para revenda e deve fazer as operações apenas de revenda dessas mercadorias, não utilizando as mesmas no processo, pois dessa forma vai causar diferenças nos estoques.”* Tal procedimento decorre da livre opção da empresa, não existindo elementos na sua escrita fiscal que justifique a adoção de técnica indireta de aferição do tributo devido.

Reforça a necessidade de perícia fiscal para esclarecer os procedimentos, visto ser impossível separar as mercadorias destinadas a revenda daquelas destinadas a industrialização.

Assevera que cabe ao Fisco provar as acusações contidas na **infração 06** em função da prevalência da boa-fé, haja vista que os registros fiscais e contábeis não indicam a transferência de bens com menos de um ano de uso, fato que ensejaria o pagamento do ICMS-DIFAL. Mesmo assim, consegue demonstrar no Doc. 09, que cerca de 20% das notas fiscais relacionadas na suposta infração, correspondem a bens que integravam o ativo imobilizado da filial remetente por mais de um ano, portanto, sem incidência do ICMS-DIFAL, conforme prevê a Lei nº 7.014/96, o que demonstra a insubsistência da infração, considerando que a amostra produzida na defesa é suficiente para macular o levantamento cujos valores podem ser definidos através de diligência.

Afirma que as autuantes se limitaram a registrar que *“a autuada não apresentou dados comprobatórios de seu questionamento”* referente as **infrações 08 e 09**, o que não corresponde à verdade, pois foi registrado na defesa que a acusação se baseia em enquadramento genérico e superficial, e sob o aspecto formal, assinala que de supostas infrações deixaram de ser penalizadas pela legislação baiana, pela revogação do dispositivo legal através da Lei nº 13.816/2017.

Conclui ratificando integralmente os termos da defesa e reitera os pedidos de diligência e/ou perícia fiscal, reservando-se no direito de indicar assistente técnico e apresentar quesitos à época da realização dos trabalhos.

As autuantes tomaram ciência da manifestação e afirmaram que todos os argumentos apresentados já fizeram parte da defesa e encaminham o PAF para julgamento.

Em 21/09/2018 o processo foi convertido em diligência à INFAZ de origem, fls. 637 a 641, para que as autuantes: (i) elaborassem novo demonstrativo de débito, incluindo todos os exercícios: 2014, 2015 e 2016 da **infração 01** e se pronunciassem acerca do exercício 2016; (ii) esclarecessem as divergências entre os valores constantes no demonstrativo de débito, fls. 01 e 02, e demais demonstrativos, fls. 24 e 33; (iii) se manifestassem na informação da **infração 02**, quanto a dúvida suscitada na defesa alegando que parte das operações não são transferências entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, CFOPs 6.101, 6.102 e 6.108, assim como a existência de operações de remessa interestadual a estabelecimento do próprio contribuinte; (iv) anexassem cópias gravadas em mídia, dos documentos que serviram de base para a **infração 02** acompanhada de listagem, devendo excluir do levantamento os valores correspondentes a operações que não forem transferências; (v) esclarecessem o critério utilizado para caracterizar as **infrações 03 e 04** no levantamento dos valores cobrados, tendo em vista o argumento da defesa, demonstrado através de cópias de notas fiscais emitidas e anexadas (Doc. 04 – fls. 276 a 285), onde

fica evidenciado no campo observações, a redução de alíquota conforme exige o art. 16, inc. I, alínea “c” e § 1º da Lei nº 7.014/96, que foram incluídas na cobrança; (vi) se manifestar frente ao fato alegado pela defesa sobre inclusão no levantamento, de produto enquadrado no regime de substituição tributária (gás ACETILENO – NCM 2901.29.00) nas **infrações 03 e 04**; (vii) se pronunciassem quanto ao fato de ocorrerem perdas normais no processo produtivo que influenciam nos estoques de mercadorias com reflexos no levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado; (viii) se manifestassem quanto a demonstração da ocorrência de transferência de bem do ativo imobilizado de bens ativados, há mais de um ano, demonstrado no documento – Doc. 09 em mídia; e (ix) intimasse a autuada para apresentar cópias das notas fiscais de aquisição dos produtos ativados há mais de um ano, referente a **infração 06**.

As autuantes, no cumprimento da diligência, retornam aos autos às fls. 646 a 653, onde afirmaram que os valores corretos da **infração 01** estão registradas às fls. 24, 33 e 39 e admitem os equívocos referentes aos exercícios de 2014 e 2015. Em março de 2018 foram excluídos os valores correspondentes aos itens que não estavam sujeitos ao regime de substituição tributária.

Elaboram novo demonstrativo com os valores devidos na **infração 01**.

Explicaram que a autuada se creditou dos valores referentes aos serviços de transportes no Livro Registro de Apuração, nos exercícios de 2014, 2015 e 2016 através do lançamento a crédito de uma nota fiscal que engloba todos os CT-es emitidos no mês, a título de – OUTROS CRÉDITOS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES TOMADOS, sendo que as notas fiscais emitidas em cada mês, não foram registradas na EFD.

Esclarecem que a base da **infração 02** foi o crédito fiscal do ICMS decorrente dos serviços de transportes, apropriados conforme art. 298 do RICMS, cuja utilização deve observar a vinculação das notas fiscais com cada CT-e que acobertou o serviço de transporte, através do número, o que permite a identificação do CFOP da operação principal, como foi verificado.

Defendem a necessidade da autuada anexar aos autos cópia das notas fiscais, que se relacionam com a cópia do respectivo CT-e vinculado, para viabilizar a identificação dos CFOPs das operações aos CT-e nas notas fiscais.

Dizem que as notas fiscais anexadas às fls. 274 a 285 pela defesa, são notas fiscais emitidas com alíquota reduzida de 7% e as notas fiscais relacionadas nas planilhas auxiliares – **infrações 03 e 04** contém a alíquota reduzida de 7%, porém, não contemplam o desconto equivalente, assim não houve alteração do demonstrativo de débito.

Quanto a **infração 04**, afirmam que o enquadramento do gás ACETILENO no regime de substituição tributária se deve ao fato da NCM 9201 constar no Anexo 1 do RICMS nos exercícios de 2014 e 2015. Como no exercício de 2016, a citada NCM não mais aparece, não foram incluídos na autuação deste período.

Dizem que o levantamento quantitativo de estoque foi realizado considerando apenas os produtos destinados a revenda, ou seja, com os CFOPs 1.102, 1.152, 2.152 e 2.202 para as entradas e os CFOPs 5.102, 6.102, 6.108 e 6.152 para as saídas.

Aduzem que as perdas quantificadas em 10% não são consistentes com as operações de revenda, posto que o acondicionamento dos produtos obedece a altos padrões de segurança.

Esclarecem que os documentos relacionados no Anexo 09 se referem as notas fiscais emitidas nas vendas para microempresas com alíquota reduzida de 7%. Os demais documentos são atos constitutivos da autuada, e não consta gravado no CD os documentos fiscais de aquisição das mercadorias que permitiriam a comprovação das datas de aquisição dos ativos.

Apresentam cópia da intimação à autuada para apresentação das notas fiscais de aquisição dos itens ativados há mais de um ano.

A autuada se manifestou às fls. 709 a 727. Inicialmente, destaca a redução do valor cobrada na **infração 01**, fato que diz indicar a falta de sustentação para a exigência, mas ainda persistem no

levantamento itens que não estão enquadrados no regime de substituição tributária, conforme as justificativas:

- a) A NCM 2901 foi identificado na autuação como GÁS ACETILENO, entretanto no Anexo 1 do RICMS/2012 a NCM corresponde a TIRA-MANCHAS e produtos para pré-lavagem de roupas, bem como preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros;
- b) A NCM 9019 foi identificado na autuação associada a diversos itens relacionados na fl. 710, sendo que no Anexo 1 do RICMS/2012, a NCM corresponde a descrição do produto BANHEIRA DE HIDROMASSAGEM;
- c) A NCM 7326 foi identificado na autuação como CARRINHO PARA TRANSPORTE DE CILINDRO B5 ou B10 e CARRINHO PARA APARELHO EXTEND, no Anexo 1 do RICMS/2012, a NCM corresponde a ABRAÇADEIRAS, produto utilizado para fixação de peças;
- d) A NCM 9026, identificado na autuação como JUNTA PARA MANÔMETRO DE COMPACT G2, não consta nos códigos relacionados no Anexo 1 do RICMS/2012, tampouco sua descrição;
- e) A NCM 2901, identificado no PAF como MISTURAS DE GASES ESPECIAIS, fl. 711, no RICMS/2012 no Anexo 1, a NCM não corresponde a tal produto conforme descrição no item “a”.

Conclui que, assim, foi demonstrada a total insubsistência da infração.

Ao abordar a **infração 02**, junta arquivo dos DANFES gravado em mídia, solicitadas pelas autuantes e relação em planilha das notas fiscais e conhecimentos de transportes, assim como o detalhamento das operações.

Relata ter encontrado dificuldade em atender à solicitação das autuantes uma vez que foram requeridas cópias de notas fiscais e dos conhecimentos de transportes correspondentes, tendo sido encaminhada o número das notas, pois não consta na mesmas o número do CT-e, mas no CT-e é que consta o número da NF.

Reafirma a existência de equívocos na análise dos documentos, pois, parte das operações arroladas não correspondem a transferência entre estabelecimentos do contribuinte, conforme CFOP 6.108.

Assegura que não vendeu produtos ou serviços e, sim transferiu ativos seus entre filiais. Portanto, entente ter direito ao crédito fiscal, ou seja, a infração é nula por insubsistência, deduz.

Reproduz o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, referente a composição da base de cálculo do ICMS nos casos de substituição tributária, ressaltando que não poderia adotar a base de cálculo como determina o art. 13, § 4º, inc. II, da citada lei, pois, encontra-se na condição de substituta tributária.

Transcreve ementas de julgamentos do CONSEF já reproduzidos na defesa, que fazem referência a transferência, não vendas, que tiveram como base a ausência de demonstração de que o remetente arcou com o frete e traz argumentos e explanações acerca da não-cumulatividade do ICMS, referindo-se à Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96. Assim, conclui que deve ser reconhecida como correta a inclusão do frete na base de cálculo do imposto e reconhecer a sua condição de substituto tributária na operação.

Conclui que a infração deve ser julgada insubsistente.

Quanto a **infração 03**, afirma que a interpretação das autuantes não se coaduna com a legislação, pois, o desconto foi efetivamente concedido, conforme demonstra através de planilha anexada aos autos, os preços médios praticados e suas diferenças em decorrência do desconto concedido, quando é aplicada a alíquota de 18% e quando é aplicada 7%, e demonstra que o preço médio praticado com a alíquota de 7% é menor que o preço médio praticado, quando utiliza 18%.

Relembra a necessidade da busca da verdade material, transcreve, mais uma vez, ementa do Acórdão CJF nº 0153-11/10 e defende a interpretação da legislação não pode mudar os fatos e a realidade do repasse do desconto concedido, como fizeram as autuantes.

A **infração 04**, que trata do recolhimento a menor de ICMS em razão da aplicação da alíquota de 7% nas operações de vendas de produtos enquadrados no regime de substituição tributária, sendo o produto ACETILENO, NCM 2901.29.00, já demonstrou não está sujeito a substituição tributária.

Em relação a **infração 05**, após reproduzir a acusação e as justificativas das autuantes, diz que a autuação não demonstra qualquer cometimento de ilícito utilizando técnica indireta de aferição do imposto.

Argumenta que as autuante ao sugerir a forma de gerenciamento do seu processo produtivo está intervindo indevidamente no domínio econômico, usando como justificativa para calcular indiretamente o ICMS.

Afirma que as autuantes ignoraram o seu processo produtivo; não consideraram as perdas; utilizaram metodologia equivocada; consideraram a movimentação de estoque baseada apenas nas CFOPs de revenda, pois admitem como premissa que todas as entradas serão destinadas a revenda; desconsideraram as saídas de insumos destinados a produção, contudo, consideraram o retorno das saídas de insumos como entradas; desconsideraram o fato do armazenamento de alguns gases conjuntamente, mistura que assume nova denominação, como por exemplo, o ARCAL, resultante da mistura de ARGÔNIO e DIÓXIDO DE CARBONO.

Lista os CFOPs que deveriam também ser considerados no levantamento quantitativo de estoque: 1.102, 1.151, 1.152, 1.201, 1.202, 2.101, 2.102, 2.151, 2.152, 2.201, 2.201, 2.202, 5.101, 5.102, 5.117, 5.152, 6.101, 6.108, 6.151 e 6.152 e complementa que utilizando as CFOPs das operações destinadas a industrialização, as perdas são desprezíveis e compatíveis com o processo produtivo.

Acrescenta que foi desprezada a natureza dos produtos, que, por se tratar de gases, há de ser consideradas perdas por evaporação, inerentes ao próprio produto, reproduzindo seu processo produtivo, para enfatizar que em cada etapa ocorrem perdas normais do processo.

Aduz que a suposta omissão de saídas apuradas pelas autuantes, se deve também ao fato de não serem consideradas as requisições de produção de líquidos.

Apresenta desenho esquemático do seu processo produtivo para em seguida apontar quais itens devem ser apurados na quantificação dos estoques de gases do ar.

Destaca ser necessário se considerar, no caso concreto, as perdas ocorridas no processo, fato que foi desconsiderado pelas autuantes, correspondentes a valores que variam, no caso de gases de 3% e 15%, parâmetros que não constam fixadas em nenhum normativo brasileiro, apesar da empresa tomar como diretriz normas e orientações técnicas internacionais, inclusive dos fabricantes, sendo que todos estes fatos foram tratados com as autuantes por ocasião da fiscalização.

Conclui que a infração é insubsistente.

Renova o pedido de realização de perícia fiscal onde um profissional capacitado poderá prestar as informações e esclarecer acerca dos procedimentos adotados pela empresa.

Quanto a acusação de não ter procedido o recolhimento do DIFAL, reproduzida na **infração 06**, anexa, gravado em mídia, planilha e os correspondentes DANFES para demonstrar que os bens arrolados na acusação integravam o ativo imobilizado da empresa há mais de um ano.

Requer nova diligência para que se proceda a devida revisão da infração 06, visto que a Lei nº 7.014/96, determina no art. 3º, inc. VII que o ICMS não incide nas “saídas de bens integrados no ativo permanente, desde que tenham sido objeto de uso, no próprio estabelecimento, por mais de um ano, antes da desincorporação.”, portanto, não há DIFAL a se exigir, apesar de se constatar que em alguns casos houve o pagamento do imposto.

Defende mais uma vez a realização de diligência para esclarecer a diferença do critério adotado para o cálculo do DIFAL em 2014, 2015 e 2016, posto que em 2014 e 2015, a base de cálculo do imposto foi o valor da nota fiscal, sendo que para 2016 foi aparentemente incluído o valor do imposto na base de cálculo para posterior aplicação da alíquota e cálculo do imposto.

Conclui ratificando todas as alegações apresentadas na defesa inicial e reitera o pedido de realização de diligência por profissional qualificado, consoante art. 123, § 3º e art. 145 do RPAF/99.

Às fls. 759 a 768, as autuantes prestam nova informação, onde refizeram os cálculos dos valores da **infração 01**, excluindo mercadorias que não estavam incluídas no Anexo 1 do RICMS/2012, resultado da verificação de que além de constar a NCM, também verificaram a descrição do produto, incluindo nesta exclusão o GÁS ACETILENO.

Apresentam a tabela com os valores mensais da revisão referente ao reenquadramento dos itens no regime de substituição tributária, assim como os demonstrativos analíticos, restando imposto a pagar no valor de R\$ 20.709,93.

Quanto as alegações relativas à **infração 02**, explicam que constatarem o lançamento de crédito sem documentação completa, vez as notas fiscais que são emitidas uma única vez no mês, engloba todos os valores dos conhecimentos de transportes.

Relacionaram todos os DACTEs registrados em 2014, 2015 e 2016, onde verificaram qual destes se referiam a transporte de produtos entre filiais da autuada para caracterizar a operação de transferência de produtos entre filiais, com o propósito de vincular o conhecimento de transporte à nota fiscal lançada no mês na rubrica “OUTROS CRÉDITOS”.

Como resultado, refizeram a planilha, contemplando apenas os conhecimentos de frete referentes às operações de transferência entre as filiais, ficando apurado que os CT-es que se referiam exclusivamente às notas fiscais que se destinavam a realizar transferências de produtos entre as filiais, correspondem a R\$ 115.097,36 conforme demonstram.

DESCRIÇÃO	2014	2015	2016
VALOR LANÇADO NO PAF - INFRAÇÃO 02, fls. 51, 52 e 53	146.519,57	44.939,71	17.884,68
CREDITO INDEVIDO - Transferência entre Filiais			
VALOR REVISADO - Conforme planilhas ST - Valor Revisado - Base CT-e	65.739,85	31.472,83	17.884,68

Explicam que nos cálculos dos valores não foram considerados os créditos decorrentes dos CFOPs 6.101, 6.102 e 6.108. Anexaram planilhas em que constam apenas as operações de transferência entre filiais com o valor dos respectivos conhecimentos de transportes, referentes as operações de transporte com o objetivo de transferência de produtos entre filiais da autuada.

Frisam que no exercício de 2016 foi apurado através dos CT-es o valor de R\$ 21.774,36, maior que o autuado inicialmente, entretanto foi mantido o valor original de R\$ 17.884,68.

Quanto as **infrações 03 e 04**, informam que as notas fiscais com alíquota reduzida de 7%, relacionadas nas planilhas auxiliares não possuem o desconto equivalente e destacam que o desconto de que trata a legislação deve ser realizado diretamente na nota fiscal e não através da composição dos preços médios de venda.

Acrescentam que não seria possível fiscalizar a concessão do desconto, através da estrutura dos preços unitários de venda praticados, os quais variam de acordo com as condições do mercado, a estrutura de custos das empresas e outras variáveis. Assim, mantém a infração 03.

Na **infração 04**, informam que o produto GÁS ACETILENO foi excluído dos demonstrativos, por não está sujeito a substituição tributária, de forma que é improcedente a infração 04.

Ao abordar a **infração 05**, reafirmam que o levantamento quantitativo de estoque foi realizado considerando apenas os produtos para revenda, ou seja, as operações de entradas com CFOP 1.102, 1.152, 2.152 e 2.202 e de saídas: 5.102, 6.102, 6.108 e 6.152.

Ressaltam que não analisaram as perdas, alegadas pela defesa, no processo produtivo, pois apenas houve movimentação física desses produtos, tendo o levantamento quantitativo contemplado apenas a atividade comercial da autuada.

Registram que não foi questionado pela autuada os valores lançados referentes aos CFOPs de revenda utilizados na apuração do levantamento quantitativo, que apenas tenta desqualificar o levantamento.

Quanto a alegação da autuada que ao adquirir um produto para revenda, também pode vir a utilizá-lo na industrialização, sem a emissão de um documento fiscal que formalize a transferência da revenda para a industrialização, alterando a situação tributária do produto adquirido, asseguram que as diferenças no estoque decorrem de tal procedimento, pois a autuada tem um único depósito para armazenamento dos produtos adquiridos para industrialização e comercialização, não tendo controle da saída dos produtos que se destinam a comercialização e os transferidos para o processo industrial.

Complementam que as atividades comercial e industrial têm regimes tributários diferentes, inclusive quanto ao recolhimento do ICMS antecipação parcial devido nas entradas dos produtos adquiridos para comercialização, devendo haver a separação destas atividades.

Dizem que a autuada tenta vincular o levantamento quantitativo realizado referente aos produtos adquiridos para revenda, com o processo produtivo, o que causa perda de arrecadação do imposto e reafirmam que utilizou nos levantamentos apenas os CFOPs da atividade comercial.

Mantêm a infração.

Quanto a **infração 06**, informam que a autuada tendo sido intimada a apresentar as notas fiscais de aquisição dos bens, apresentou arquivo contendo os DANFES. Afirmam que não foi localizada nenhuma nota fiscal que conste da relação com o CFOP 2.552, listada nas planilhas de apuração do ICMS-DIFAL, referentes a 2014, 2015 e 2016, pois os DANFES anexados pela autuada não se referem a transferência de bem do ativo imobilizado ativados há mais de um ano.

Explicam que a autuada deve anexar as notas fiscais originárias das transferências, listadas nas planilhas anexadas aos autos com CFOP 2.552, devendo solicitar às filiais que fizeram as operações de transferência, cópia do DANFE.

Asseguram que foram verificadas individualmente todas as notas fiscais relacionadas e enviadas pela autuada, em atendimento à intimação e não localizaram no demonstrativo do ICMS-DIFAL que fundamenta a infração.

Informam que relativamente a **infração 06**, a autuada anexou a planilha com a indicação de “Localizada” para notas fiscais, não anexando, contudo, o DANFE para verificação que não correspondem as notas fiscais marcadas na planilha.

Mantêm a infração 06.

O processo retornou ao CONSEF sem a ciência da autuada quanto ao resultado da última informação fiscal, em desobediência ao que preconiza o art. 27, § 6º do RPAF/99. Assim, o processo foi convertido em nova diligência à INFAZ de origem para cientificar a autuada da informação fiscal, concedendo-lhe o prazo de dez dias para manifestação.

Cientificada, a autuada tempestivamente retornou aos autos em manifestação, fls. 854 a 869, onde inicialmente registrou como indicativo da fragilidade da autuação, o fato do valor exigido na **infração 01** ter sido reduzido a menos de 6% do valor inicialmente cobrado e ainda assim, constam no levantamento, itens que não estão enquadrados na substituição tributária, como: ASPIRADOR VÁCUO BOCA LARGA C/ FRASCO, ASPIRADOR A VÁCUO FRASCO DE VIDRO,

COLETOR SEM PURGA PARA CENTRAL GASOSA DE OXIGÊNIO, PAINEL ALARME ELETRÔNICO 5.5 e 3.5 BAR P/O₂, ASPIRADOR VÁCUO PLÁSTICO ENG. RÁPIDO, ASPIRADOR OXIGÊNIO FRASCO DE VIDRO, ASPIRADOR DE O₂ BOCA LARGA C/ FRASCO, fato que o faz concluir que a autuação está eivada de vícios e inconsistências, portanto requer a realização de diligência fiscal e o reconhecimento da insubsistência da infração.

Quanto a **infração 02**, reafirma se tratar de exigência nula e inconsistente, por entender que a glosa do crédito fiscal decorrente da prestação de serviços de transportes é ilegal, pois como remetente de mercadorias a preço CIF, tem o direito de se apropriar do crédito fiscal do ICMS-ST recolhido na condição de contratante do frete.

Aduz que conforme acatado pelas autuantes, grande parte das operações arroladas na infração, não são de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme os CFOPs 6.101, 6.102 e 6.108, todos correspondentes a vendas a terceiros, portanto, com direito ao crédito fiscal.

Conclui que a infração é nula, por insubsistência entre o fato relatado e o enquadramento legal.

Diz que em relação as operações de remessas interestaduais entre os estabelecimentos do próprio contribuinte, a autuação representa evidente afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, e ressalta a composição da base de cálculo nos casos de substituição tributária e constata que não poderia adotar como base de cálculo o que determina o art. 13, § 4º, inc. II da Lei Complementar nº 87/96, vez que figura como substituta tributária.

Repisa os argumentos quanto ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, consagrado na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96.

Ao abordar a **infração 03**, reapresenta os argumentos já aduzidos em manifestações anteriores, reforçando seu entendimento que aplicou as alíquotas corretamente e concedeu os descontos previstos na legislação nas vendas para microempresas.

Volta a frisar que a interpretação das autuantes não se mostra coerente com a legislação, pois da análise da planilha anexada, é possível observar que o maior valor das mercadorias corresponde operações com a alíquota de 18% e o desconto concedido quando da utilização da alíquota de 7%.

Evoca o princípio da verdade material contemplado no RPAF/99, art. 2º, §§ 1º e 2º, copiados.

Defende que se considere o imposto destacado nas operações arroladas na infração, a razão da alíquota de 7%, caso se decida em exigir o imposto por não ter evidenciado o desconto concedido.

Sustenta que caberia neste caso, no máximo, a aplicação de penalidade por erro no preenchimento da nota fiscal, considerando que no campo INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES não foi evidenciado o desconto.

Com referência a **infração 05**, reforça que a autuação não é acompanhada de qualquer demonstração do cometimento da infração, uma vez que as autuantes admitem não existir indícios do cometimento de omissão de saídas, sem a análise do seu processo produtivo, não considerando as perdas comuns na comercialização de seus produtos (gases), tendo aplicado metodologia equivocada, sem considerar a movimentação interna dos produtos e levando em conta a movimentação do estoque exclusivamente com CFOPs de revenda.

Adiciona ainda o fato das autuantes desconsiderar que no processo produtivo, alguns gases armazenados conjuntamente levam uma denominação diferente como o ARCAL, conduzindo erroneamente a concluir que houve falta de escrituração de saída do CO₂ e ARGÔNIO e na entrada do ARCAL.

Apresenta como exemplo, o levantamento utilizando os CFOPs que foram considerados na autuação e, refazendo os cálculos, considerando todos as operações correspondentes a todos códigos, a diferença encontrada é desprezível, que pode ser atribuída as perdas.

Volta a lembrar a natureza das operações que desenvolve, o tipo de produto e o processo produtivo, enfatizando que a mistura de gases, assim como a conversão dos produtos de uma fase física para outra, passíveis de perdas, não podem ser contabilizadas como vendas.

Atribui a aferição equivocadas da fiscalização das omissões encontradas, também ao fato de não terem sido considerados as requisições da produção de líquidos.

Apresenta diagrama esquemático do processo de produção e distribuição de gases, assim como os aspectos fiscais de cada etapa.

Ressalta a importância das perdas, comuns e presentes no seu processo fabril, manuseio dos estoques e operações de remessas a clientes e outros estabelecimentos que variam entre 3% e 15%.

Diz, por fim, que a infração é insubsistente e se dispõe a prestar todos os esclarecimentos quando da realização de uma perícia fiscal para o devido esclarecimento dos fatos.

Relativamente a **infração 06**, repisa que já apresentou planilha e os DANFES, demonstrando que os bens integravam o ativo imobilizado há mais de um ano, portanto, gozam da não incidência do ICMS, tendo mesmo assim, recolhido o ICMS-DIFAL nas aquisições destinadas ao ativo fixo.

Sinaliza a necessidade das autuantes esclarecer qual o critério utilizado para o cálculo do ICMS-DIFAL em 2014 e 2015, onde a base de cálculo correspondia ao valor do bem indicado na nota fiscal, enquanto em 2016, o critério foi modificado passando-se a incluir na base de cálculo o próprio ICMS.

Insiste na realização de diligência fiscal para que se examine todas as notas fiscais com a finalidade de afastamento de qualquer dúvida sobre a não incidência do ICMS-DIFAL.

Conclui ratificando os termos da defesa administrativa, requerendo a realização de perícia e que as futuras notificações sejam endereçadas a empresa e também ao advogado, seu representante, no endereço que indica, sob pena de nulidade.

Uma das autuantes prestou informação às fls. 876 e 877, onde afirmou que na última manifestação, houve a alusão a fatos novos apenas em relação a **infração 01** acerca da inclusão indevida de seis itens.

Do exame destes fatos, fez a revisão dos levantamentos e os excluiu das planilhas os itens listados, alterando apenas os valores do exercício de 2016. Assim, produziu novo demonstrativo de débito, cujo valor a ser exigido na infração 01, são os seguintes: 2014: R\$ 7.883,43; 2015: R\$ 5.195,95 e 2016: R\$ 7.132,89.

Quanto as demais infrações mantêm as mesmas informações prestadas anteriormente, por entender que não foram apresentados fatos novos.

Intimada a tomar ciência da última informação fiscal, a autuada não se manifestou.

Em 20/09/2019, o feito foi mais uma vez convertido em diligência, desta vez para que o Inspetor Fazendário da unidade de origem, designe um Fiscal estranho ao feito especificamente para analisar os demonstrativos da infração 03 apresentados pela autuada gravado no CD, fl. 755, e refazer os demonstrativos, usando como base um dia de cada mês do período autuado total, em que haja vendas para microempresa – ME e empresas de pequeno porte – EPP, fazendo o cotejamento de situações análogas.

Às fls. 893 e 894 uma das autuantes, retornou ao processo em que afirmou que na amostra das operações de vendas realizadas pela autuada, os preços praticados com as empresas inscritas na condição normal, são inferiores aos praticados nas vendas a microempresas e empresas de pequeno porte, demonstrando que não houve a concessão dos descontos como alega a autuada.

Apresenta o Anexo I demonstrando as comparações efetuadas, cujos valores foram extraídos da EFD.

A autuada se manifestou frente ao resultado da diligência, fl. 943 a 946, reafirmando que o desconto foi efetivamente concedido na forma da legislação e de acordo com as planilhas apresentadas, sendo possível identificar as diferenças entre os preços praticados com a alíquota de 7% e 18%.

Evoca o princípio da verdade material, consagrado no art. 2º, §§ 1º e 2º do RPAF/99, que reproduz.

Transcreve mais uma vez a ementa do Acórdão CJF nº 0153-11/10, e reafirma os argumentos já apresentados na defesa e manifestações anteriores, repisando a necessidade de refazimento dos cálculos para considerar o imposto que foi recolhido com a aplicação da alíquota de 7%, caso não seja considerado os argumentos da defesa.

Reforça a necessidade de interpretação da legislação que determina a evidenciação do desconto e por se tratar de uma obrigação acessória, não pode a mesma alterar a realidade dos fatos desconsiderando a tributação efetivamente praticada, fato que poderia ensejar uma autuação por erro no preenchimento da nota fiscal.

Ratifica os termos iniciais da defesa por entender que a autuante não conseguiu afastar os argumentos apresentados e reitera o pedido de perícia fiscal.

Por fim requer que todas as notificações referentes ao feito, sejam remetidas também ao advogado que indica, sob pena de nulidade.

Registro que às fls. 536 e 537 foi anexado cópia do comprovante de pagamento do ICMS e acréscimos legais referentes a **infração 07**, cujo valor histórico é R\$ 107.089,97, tendo recolhido o montante de R\$ 148.705,10, incluindo a multa e acréscimos legais.

Em 12/03/2020 o feito foi convertido em nova diligência, desta vez dirigida a um Auditor Fiscal estranho ao feito lotado na ASTEC para que especificamente, quanto à infração 03, intimasse a autuada para comprovar, mediante notas fiscais, o atendimento do disposto no inc. II do § 1º do art. 51, RICMS/2012 e refizesse o demonstrativo de débito, somente no caso de o contribuinte apresentasse notas fiscais nas quais conste expressamente a informação conforme previsto no inc. II do § 1º do citado art. 51 do RICMS/2012, ou seja, que o estabelecimento autuado (vendedor) repassou ao adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez de 17%.

Em cumprimento a diligência o Auditor Fiscal estranho ao feito, emitiu o parecer ASTEC nº 0015/2021, onde relatou que intimou a autuada em 06/04/2021, conforme documento, fls. 1.008 a 1.015, para apresentar as notas fiscais a fim de comprovar o atendimento do disposto no inc. II do § 1º do art. 51 do RICMS/2012.

Em 20/04/2021, a autuada apresentou petição, fls. 1.016 a 1.021, requerendo a concessão de prazo adicional de 15 dias para o atendimento da diligência, face as dificuldades na operacionalização da solicitação, no que foi concedido.

Em 12/05/2021, em atendimento à intimação, a autuada apresentou manifestação, via Correio, fls. 1.023 a 1.036, onde consta: (1) Análise dos itens por ano, fls. 1.038 a 1.039; (2) Análise dos itens por mês, fls. 1.040 a 1.081; e, (3) Notas fiscais para comprovar os argumentos defensivos, fls. 1.082 a 1.190.

Conta que após proceder a verificação nos documentos, fls. 1.082 a 1.190, constatou que não foram apresentadas as notas fiscais em que constasse expressamente o previsto no inc. II do § 1º do art. 51 do RICMS/2012, ou seja, que o estabelecimento autuado (vendedor) repassou ao adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez de 17% e conclui que não foi feito o demonstrativo de débito, como solicitado, por ser desnecessário.

Os documentos apresentados pela autuada, face a intimação do diligente, encontra-se apenas às fls. 1.023 e 1.027, onde pontua inicialmente que a interpretação exarada pela autuante não se

coaduna com o texto, tampouco com a legislação, vez que diz restar demonstrado que o desconto foi efetivamente concedido.

Acrescenta que além dos documentos já constantes dos autos, apresentados em momentos anteriores, está juntando, nesta oportunidade: (i) nova planilha com os itens que foram objeto da autuação e demonstração detalhada dos preços médios praticados e suas diferenças em decorrência da aplicação do desconto, bem como de (ii) notas fiscais onde é possível verificar que os preços praticados para empresas optantes do Simples Nacional, estão bem menores do que a média de mercado, ou seja, o valor maior das mercadorias quando há aplicação da alíquota de 18% e a aplicação do desconto no valor dos itens quando da aplicação da alíquota de 7%, isto porque o valor do imposto tem efeito diretamente do preço do produto destacado no documento fiscal.

Registra que a análise deve ser realizada levando-se em consideração também as condições comerciais envolvidas na formação do preço das mercadorias, como volume (atacado ou vareio) e margem, diferenças que impactam no preço de venda.

Afirma que clientes que comprem grandes volumes, é normal em qualquer ramo de atividade comercial que tenham acesso a valores e condições mais atraentes do que aqueles que comprem poucas unidades e por esta razão é que constam também da planilha apresentada as quantidades dos produtos.

Aduz que se não há prejuízo, a forma deve ser havida como eficaz. Do contrário, haveria enriquecimento ilícito do estado, como tem sido muito bem observado pelo CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF nº 0153-11/10, cuja ementa reproduz.

Conclui que com a documentação já constante dos autos, agregada com a documentação apresentada nesta oportunidade é possível verificar duas situações: (i) casos em que houve desconto e evidenciação na nota fiscal e a fiscalização incluiu erroneamente na acusação; e, (ii) casos em que houve efetivamente o desconto, mas não houve evidenciação na nota fiscal, sendo que em ambos, o contribuinte cumpriu com suas obrigações.

Pondera que *“aproveitar, ao arrepio da legislação tributária, casos em que não tenha havido a evidenciação do repasse do desconto e assim manter a autuação, ou seja, desconsiderar a alíquota aplicada, é absurdo que o valor do tributo conforme apontado seja calculado pela alíquota normal e ter-se-ia um evidente enriquecimento sem causa em favor do Fisco, já que houve tributação a 7%.”*

Argui mais uma vez a nulidade absoluta do Auto de Infração, que não pode criar critérios de aplicação da legislação tributária de modo a ensejar enriquecimento sem causa.

Salienta que o dever acessório de destaque e evidenciação do desconto no campo das informações complementares não pode ser apto a transmutar a realidade fática do repasse, ou seja, em lugar de se desconsiderar a tributação, como fizeram as autuantes, caberia no máximo eventual autuação por erro no preenchimento da nota fiscal.

Ratifica integralmente os termos de sua defesa e reitera que está à disposição, caso essa 2ª Junta de Julgamento Fiscal entenda ser necessária a realização de perícia fiscal, em consonância com o que restou exposto na defesa, nas manifestações anteriores e também neste arrazoadado e em confluência com o disposto nos artigos 123, e 145 do RPAF, para constatação de ausência de quaisquer irregularidades no período da atividade fiscalizada, reservando-se o direito de indicar assistente técnico e quesitos por ocasião da realização dos trabalhos.

Requer que todas as futuras notificações sejam endereçadas à autuada no seu endereço e também ao seu advogado, no endereço físico e eletrônico, que indica, em nome do qual deverão ser veiculadas eventuais publicações na imprensa oficial, sob pena de nulidade.

Anexa planilhas, fls. 1.038 a 1.081 e cópias de diversas notas fiscais as fls. 1.082 a 1.190.

Cientificada do resultado da diligência, a autuada se manifestou às fls. 1.194 a 1.198, onde repisou todos os termos já postos na manifestação anterior, acrescentando que o objetivo da diligência era a demonstração de que repassou aos seus clientes sob forma de desconto o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez de 17% e assim o fez com os documentos apresentados.

Pontua que não foi realizada qualquer consideração em relação a documentação apresentada.

Uma das autuantes tomou ciência do resultado da diligência realizada pela ASTEC e da manifestação da autuada, mantendo-se silente.

Presente na sessão de julgamento, o representante legal do sujeito passivo, Murilo José Cimino Rodrigues, OAB/SP 434.792, ressaltando a completude do relatório, aduz estar-se diante de autuação carente de existência fática, especialmente em relação às transferências entre estabelecimentos do contribuinte autuado, à questão do ACETILENO e quanto ao efetivo desconto/benefício fiscal repassado aos adquirentes cadastrados no SIMPLES NACIONAL, como também quanto à alegação defensiva relativa às infrações 08 e 09, oportunidade em que também repisa os argumentos relativos à Infração 04, pedindo sua improcedência.

É o relatório.

VOTO

O presente lançamento imputa ao sujeito passivo nove infrações à legislação do ICMS, conforme já relatado, impugnadas, com exceção da infração 07, reconhecida como devida, sobre qual não havendo lide, desde já a considero subsistente.

O sujeito passivo arguiu, preliminarmente, nulidade do lançamento *(I)* por abuso na utilização de presunções; *(II)* ausência de fundamentação e motivação; e, *(III)* desconconsideração da legitimidade das operações.

Compulsando os autos, inclusive os demonstrativos, não encontro respaldo na arguição do uso abusivo de presunções na autuação, haja vista que não houve arbitramento da base de cálculo, tampouco infrações baseadas em presunções, tendo em vista que as infrações foram apuradas aplicando roteiros específicos tendo as autuantes consubstanciado as infrações em dados e provas apuradas e comprovadas, conforme documentos anexados aos autos.

Quanto a alegada falta de fundamentação legal para cobrança do crédito tributário, também não a acato, uma vez que as autuantes, para cada infração, indicaram, precisamente, os dispositivos considerados infringidos, descreveram com precisão e objetividade a conduta praticada pelo contribuinte e considerada ilegal, além de que, o art. 19 do RPAF/99, prevê que *“A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”*.

Não merece guarida também o argumento defensivo de que foram desconconsideradas a legitimidade das operações praticadas pelo autuada e examinada pelas autoridades fiscais, já que ICMS é um imposto cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cujo lançamento por homologação, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, conforme prevê o art. 150 do CTN.

Caso decorram cinco anos da ocorrência do fato gerador e a administração não discorde do pagamento efetivado, tem-se por extinto o crédito tributário, processando-se, assim, a chamada homologação tácita do pagamento.

Por outro lado, poderá a administração, dentro desse mesmo prazo de cinco anos, manifestar sua concordância expressa com o valor recolhido, quando ocorre a homologação expressa e fica extinto o crédito tributário. Caso discorde dos prévios procedimentos adotados e dos valores

lançados pelo sujeito passivo, dar-se-á a constituição do crédito tributário, através do lançamento de ofício, consoante prevê o art. 142 do citado CTN.

Este lançamento decorrente da revisão efetuada pelo Fisco, nos casos descritos nos incisos II a IX do art. 149 do CTN, a administração tributária está reparando, em favor do Fisco, faltas decorrentes de omissões (declarações não prestadas), erros (declarações prestadas com equívocos) ou fraudes, justificando assim, que o lançamento de ofício, seja efetuado para substituir ou para corrigir lançamento não feito ou feito incorretamente, porém, somente pode ser efetuado dentro do prazo decadencial.

Ou seja, não há previsão legal para atribuir aos prévios procedimentos e pagamento do imposto praticada pelo contribuinte, presunção de veracidade e certeza, tanto assim, que o CTN concede a administração o prazo de cinco anos para examiná-los e concluir pela homologação ou correção através de lançamento de ofício, como já dito.

Constato que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com o Código Tributário Nacional, observando o que preconiza o RPAF/99, inexistindo, assim, vícios capazes de o macular de nulidade.

Foi demonstrada a apuração do imposto, da multa e a respectiva base de cálculo, conforme demonstrativos e documentos juntados aos autos, fls. 11 a 165, todos entregues a autuada. Também verifico que a indicação do nome, endereço, qualificação fiscal do sujeito passivo e das condutas típicas do ilícito administrativo, foram indicados com clareza, sendo respeitado o direito ao exercício de defesa e do contraditório.

De todo o exposto, afasto as arguições de nulidade.

Quanto à apreciação dos demais equívocos citados na defesa, como se trata de avaliação do mérito da autuação, estes serão analisados quando da apreciação destes, considerando que foram realizadas diligências fiscais encaminhadas por este órgão julgador, sendo efetuada revisão pelas autuantes e por Auditor Fiscal estranho ao feito para os necessários ajustes no levantamento fiscal, cujos resultados foram levados ao conhecimento da autuada, com a entrega dos novos demonstrativos, inclusive, tendo a mesma se manifestado, em todas as oportunidades.

Indefiro o pedido de novas diligências e perícias, com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide e as questões debatidas não necessitam de conhecimento especial de técnicos.

Passo, portanto, a abordar o mérito de cada infração, o que farei separadamente para facilitar a compreensão.

Infração 01 - trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, está em respaldada no art. 9º da Lei nº 7.014/96, ou seja: *“Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.”*.

Em sua defesa, a autuada alegou que a infração deve ser julgada *“nula e insubsistente por conter inconsistências na glosa de créditos de ICMS decorrentes das aquisições de mercadorias supostamente incluídas no regime de substituição tributária”*.

No curso da instrução processual, as autuante reconheceram que adotaram como critério para incluir no levantamento, itens que estariam sujeitos a substituição tributária, por constar apenas a NCM no Anexo 1 ao RICMS/2012.

Já consta pacificado no âmbito do CONSEF que para se considerar a inclusão de um produto no regime de substituição tributária, é necessário a perfeita identidade entre a NCM do produto e a sua descrição, como também entende a Diretoria de Tributação da SEFAZ – DITRI.

Nesse sentido, é pertinente transcrever trecho da ementa do Parecer 25.452/2012, procedente da DITRI: “*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Um produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente.*”.

As autuantes, no cumprimento das diligências, após revisão, acataram parte dos argumentos, elaboraram novos demonstrativos gravados em mídia – CD, fls. 600, e opinaram pela manutenção parcial da infração 01, sendo o valor reduzido para R\$ 20.709,93.

Verifico que os itens excluídos, efetivamente não estão constam da normativa da substituição tributária, a exemplo do GÁS ACETILENO, cuja NCM utilizada pelo contribuinte nas operações autuadas é 2901.29.00, quando no Anexo 1 ao RICMS/2012, vigente na época dos fatos, corresponde ao produto descrito no item 25.22 como: “*Tira-manchas e produtos para pré-lavagem de roupas - 2832.2, 2901.1.*”, o mesmo ocorre com outros itens arrolados no levantamento.

Após o exame das exclusões efetuadas, considero acertada a revisão procedida, de modo que acato os valores e voto pela subsistência parcial da infração, sendo devido R\$ 20.767,11, conforme demonstrativo.

Mês	Ano		
	2014	2015	2016
Janeiro	209,07	70,43	664,38
Fevereiro	219,87	496,96	361,55
Março	873,31	570,09	663,75
Abril	835,83	720,33	451,47
Maio	174,68	165,46	13,33
Junho	310,38	143,20	341,15
Julho	852,41	823,40	947,27
Agosto	1.397,44	151,20	376,18
Setembro	315,66	189,91	1.268,60
Outubro	809,97	741,19	1.839,99
Novembro	629,59	539,08	457,25
Dezembro	1.255,22	614,18	273,33
Soma	7.883,43	5.225,43	7.658,25

A **infração 02** trata do uso indevido de crédito fiscal de ICMS relativo ao frete de mercadorias saídas do estabelecimento em transferência para outro estabelecimento localizada em outra unidade da Federação, cujo valor do serviço não foi incluído na base de cálculo da operação.

A autuada se defende assegurando que a grande parte das operações arroladas pela Fiscalização não são transferência entre estabelecimentos da empresa, indicando como evidência a existência de operações com os CFOPs 6.101, 6.102, 6.108 e 6.152. Portanto, trata-se de operações de vendas ou de industrialização para terceiros, e assim, entende fazer jus ao uso do crédito fiscal uma vez que cerca de 80% dos créditos apontados nos CT-es correspondem a operações de vendas ou de industrialização para terceiros.

As autuantes afirmam não ser possível o creditamento do ICMS sobre o frete, mesmo pago pelo remetente, relativo a operações interestaduais de transferências cuja base de cálculo se limita ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra como determina o art. 56 do RICMS/97, sob pena de anular o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte de carga.

A controvérsia motivou a conversão do processo em diligência a INFAZ de origem. Quando cumprida, as autuantes informaram que o valor apurado foi creditado pela empresa através do lançamento no Livro de Apuração de uma nota fiscal que relaciona todos os CT-es emitidos no mês, não constando o registro dessas notas fiscais na EFD, impossibilitando o acesso a tais

documentos, devendo assim, a autuada anexar cópia das notas fiscais citadas, cujos números relaciona, juntamente com cópias dos CT-es vinculados.

Em manifestação, a autuada apresentou relatório em planilha eletrônica, gravada no CD, fl. 755, com as notas fiscais e os respectivos CT-es.

Após análise dos documentos apresentados, as autuantes informaram que coletaram todos os DACTEs relativo a transporte de produtos entre filiais da autuada e constataram que parte das operações são, efetivamente, transferência de produtos entre filiais.

Refizeram os levantamentos e apuraram como devido R\$ 115.097,36, sendo excluídos os valores correspondentes as operações com os CFOPs 6.101, 6.102 e 6.108, que correspondem a venda de produção do estabelecimento ou de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, conforme demonstrativo gravado em mídia – CD, fl. 829.

A autuada, em todas suas manifestações, afirmou que as operações se deram sob cláusula CIF, argumento não contestada pelas autuantes. Ademais, a autuada comprova ter efetuado o recolhimento do ICMS sobre o frete na condição de substituta tributária em observância ao que determina o art. 298, inc. II do RICMS/2012.

Examinando os registros da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, no período autuado, especificamente no Livro Registro de Apuração do ICMS, verifico que os valores autuados são exatamente os valores escriturados no campo Demonstrativo do Valor Total dos Ajustes a Crédito sob o código BA029999 – OUTROS CRÉDITOS - OCORRÊNCIAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE – ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – Serviços de Transporte Tomados NF Conf. art. 298, § 2º, inc. II, do citado RICMS/2012.

Consultando o Sistema de Informações do Contribuinte – INC, constato que em todos os meses autuados o contribuinte apresenta recolhimentos sob o código de receita 1632 - ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA-TRANSPORTES.

Portanto, fica demonstrado que o contribuinte utilizou o crédito decorrente de prestações de serviços de transportes, onde figurou como substituto tributário em consonância com o art. 298, § 2º, inc. II do RICMS/2012, em operações de transferência entre estabelecimentos da autuada.

Para o deslinde da questão, torna-se necessário definir se cabe a utilização do crédito fiscal pelo remetente das mercadorias, referente a prestação de serviço de transporte, retido e recolhido pelo mesmo, no caso de transferências interestaduais entre filiais.

O art.17, § 8º da Lei nº 7.014/96, estabelece que:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é: (...)

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Portanto, não se inclui na base de cálculo do imposto, o valor do frete, não sendo assim, cabível ao remetente se creditar do ICMS sobre o frete, mesmo que pago pelo próprio remetente, relativo à operação interestadual de transferência, pois se assim proceder, o remetente promoverá a anulação do imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte de cargas realizado, prejudicando a arrecadação da Bahia.

Por se tratar de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, o fato do frete não constar da base de cálculo das operações de transferências, por força legal, não gera dois débitos sobre a mesma operação, como ocorre nas vendas sob cláusula CIF, quando efetuadas por

transportadoras, cuja incidência do ICMS sobre o frete, ocorre tanto sobre o valor incluído na base de cálculo, quanto sobre a prestação de serviço de transporte, razão da previsão legal do crédito do ICMS sobre o frete pelo contratante, para restabelecer a relação débito/crédito, própria da não cumulatividade do ICMS..

Dessa forma, resta demonstrado que o procedimento adotado pela autuada causou prejuízo ao estado da Bahia, haja vista que o direito ao crédito do ICMS sobre o frete é do destinatário da mercadoria, devendo o estado destinatário arcar com a concessão do crédito, exceto se tratando de incidência em duplicidade.

Da análise dos argumentos da defesa e considerando a revisão procedida pelas autuantes, acato a revisão, que verifico ter sido efetuada de forma correta.

Assim, acolho a revisão dos valores e voto pela subsistência parcial da infração 02, restando devido o montante de R\$ 115.097,35 conforme demonstrativo, fls. 911 a 928, gravado no CD, fl. 829 e a seguir reproduzido.

Data de Ocorrência	Data de Vencimento	Base de Cálculo - R\$	Alíquota - %	Valor Histórico - R\$
31/01/2014	09/02/2014	113.390,60	17,00	19.276,40
28/02/2014	09/03/2014	21.206,71	17,00	3.605,14
31/03/2014	09/04/2014	15.048,24	17,00	2.558,20
30/04/2014	09/05/2014	20.930,58	17,00	3.558,20
31/05/2014	09/06/2014	29.387,88	17,00	4.995,94
30/06/2014	09/07/2014	22.608,93	17,00	3.843,52
31/07/2014	09/08/2014	20.710,38	17,00	3.520,77
31/08/2014	09/09/2014	49.336,03	17,00	8.387,12
30/09/2014	09/10/2014	20.236,06	17,00	3.440,13
31/10/2014	09/11/2014	40.318,61	17,00	6.854,16
30/11/2014	09/12/2014	22.964,17	17,00	3.903,91
31/12/2014	09/01/2015	10.566,83	17,00	1.796,36
31/01/2015	09/02/2015	19.255,55	17,00	3.273,44
28/02/2015	09/03/2015	14.591,46	17,00	2.480,55
31/03/2015	09/04/2015	23.906,13	17,00	4.064,04
30/04/2015	09/05/2015	12.132,07	17,00	2.062,45
31/05/2015	09/06/2015	4.486,45	17,00	762,70
30/06/2015	09/07/2015	10.652,59	17,00	1.810,94
31/07/2015	09/08/2015	19.835,90	17,00	3.372,10
31/08/2015	09/09/2015	24.429,09	17,00	4.152,94
30/09/2015	09/10/2015	7.373,36	17,00	1.253,47
31/10/2015	09/11/2015	8.935,63	17,00	1.519,06
30/11/2015	09/12/2015	21.321,52	17,00	3.624,66
31/12/2015	09/01/2016	18.214,52	17,00	3.096,47
29/02/2016	09/03/2016	5.832,35	17,00	991,50
31/03/2016	09/04/2016	12.674,53	17,00	2.154,67
30/04/2016	09/05/2016	2.683,18	17,00	456,14
30/06/2016	09/07/2016	11.730,71	17,00	1.994,22
31/07/2016	09/08/2016	5.519,53	17,00	938,32
31/08/2016	09/09/2016	9.261,29	17,00	1.574,42
30/09/2016	09/10/2016	26.085,35	17,00	4.434,51
31/10/2016	09/11/2016	5.749,71	17,00	977,45

30/11/2016	09/12/2016	15.793,76	17,00	2.684,94
31/12/2016	09/01/2017	9.873,59	17,00	1.678,51
Total				115.097,35

As **infrações 03 e 04** acusam o sujeito passivo de recolher a menos o ICMS pela aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias para empresas do SIMPLES NACIONAL, onde aplicou a alíquota de 7% sem conceder o desconto previsto na legislação, assim como aplicou a alíquota de 7% também nas vendas de mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Explicaram as autuantes, em sede de informação fiscal, que as duas infrações apesar de tratar da mesma acusação, se diferenciam da seguinte forma: enquanto a infração 03 relaciona as operações onde foram aplicadas a alíquotas de 7% sem evidenciação do desconto exigido na legislação, a infração 04 trata da irregularidade pela aplicação da alíquota de 7% nas vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Trato inicialmente da **infração 03** que se fundamenta na constatação pelas autuantes do descumprimento da regra prevista no art. 16, inc. I, alínea “c” da Lei nº 7.014/96, sem o repasse sob a forma de desconto, previsto no § 1º do citado dispositivo legal.

A redação dos já referidos dispositivos legais, vigente à época dos fatos geradores, determinava que:

Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

I - 17% (dezessete por cento): (...)

Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

I - 7% (sete por cento) nas operações com: (...)

c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado e destinadas a empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, quando inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias relacionadas nas alíneas “a” a “j” do inciso II;” (Redação vigente de 01/01/1999 a 22/03/2015);

c) mercadorias saídas diretamente do estabelecimento fabricante situado neste Estado com destino a empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias não enquadradas no regime de substituição relacionadas nos incisos II, III e IV do caput deste artigo; (Redação vigente de 23/03/2015 a 21/12/2017);

§ 1º Para efeito, e como condição de aplicação da alíquota de 7% (sete por cento), em função do previsto na alínea “c” do inciso I deste artigo:

I - equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerça o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa, ainda que localizado em outro Estado;

*II - o estabelecimento industrial ou a este equiparado na forma do inciso anterior obriga-se a repassar para o adquirente, sob a forma de desconto, o **valor aproximadamente** correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% (sete por cento) em vez da de 17% (dezessete por cento), devendo a redução constar, expressamente, no respectivo documento fiscal. (Redação vigente de 31/03/2010 a 22/03/2015);*

§ 1º A aplicação da alíquota de 7% (sete por cento), prevista na alínea “c” do inciso I do caput deste artigo, fica condicionada ao repasse para o adquirente da mercadoria, sob a forma de desconto, do valor correspondente ao benefício fiscal, devendo o desconto constar expressamente no documento fiscal. (Redação vigente a partir de 22/03/2015).

Da leitura dos dispositivos transcritos, verifica-se que não há determinação de um percentual específico de desconto, e sim, que este desconto seja correspondente, aproximadamente, ao valor do benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, contudo, determina que tal desconto deve constar, expressamente, no documento fiscal.

Cabe pontuar que tal exigência legal objetiva acautelar tanto o Fisco como o sujeito passivo de possíveis dúvidas quanto à prática correta para o atingimento do objetivo da lei, qual seja, beneficiar as microempresas e empresas de pequeno porte. Trata-se de obrigação acessória que condiciona a aplicação da alíquota reduzida, que, caso não observada, pode prejudicar o contribuinte, dificultando, posteriormente, provar que obedeceu a norma legal. Essa obrigação assume maior relevância, pelo fato de se tratar de um benefício fiscal, onde as regras do art. 111, do CTN devem ser observadas.

A autuada se defende admitindo que em algumas situações é possível que o repasse não tenha sido evidenciado, entretanto, assegura que os descontos foram concedidos. Para tanto, diz que examinando o caso por amostragem (10 documentos, fls. 276 a 285), diz constar evidenciado o desconto no campo INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES.

Posteriormente, na manifestação de 09/01/2019, a autuada apresentou planilha detalhando e evidenciando os descontos concedidos, conforme arquivo gravado no CD, fl. 755.

Considero pertinentes as evidências trazidas pela autuada, de modo a concluir que de acordo com os elementos constantes do processo, ficou provado que a autuada repassou o desconto que corresponde à diferença da carga tributária de 17% para 7%, como previsto na legislação, para os adquirentes das mercadorias, microempresas e empresas de pequeno porte.

Voto pela insubsistência da infração 03.

A **infração 04** se refere a mesma matéria, porém, aborda especificamente o fato da comercialização do produto com a alíquota de 7%, enquadradas no regime de substituição tributária, razão pela qual não são aplicáveis os já referidos benefícios.

O produto analisado e arrolado na infração é o GÁS ACETILENO – NCM 2901.29.00.

Constato que no Anexo 1 do RICMS/2012, vigente no período dos fatos geradores, não consta como mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária o produto GÁS ACETILENO, conforme já abordado quando da análise da infração 01.

As autuantes, na Informação Fiscal datada de 29/01/2019 (fls. 758-768), em resposta à manifestação do Impugnante datada de 04/01/2019, admitem o equívoco e consideram a infração 04 improcedente.

Portanto, acolho o entendimento das autuantes, por constatar que efetivamente o produto não está sujeito ao regime de substituição tributária e, tendo exigido o imposto sob a premissa de estar a mercadoria sujeita, a infração 04 é insubsistente.

A **infração 05** exige o ICMS em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

O contribuinte, em sua defesa, alegou equívocos no levantamento fiscal em decorrência da descon sideração das suas peculiaridades no fluxo produtivo, listando enganos que comprometem a validade dos valores levantados, como: *(I)* consideração da movimentação de estoque com base exclusivamente em CFOPs de revenda; *(II)* descon sideração das saídas de insumos destinadas à produção, porém, considerando o retorno desses insumos que, quando industrializados, voltaram sob outra rubrica para o estoque (industrialização no próprio estabelecimento); e, *(III)* descon sideração, ainda, do fato que alguns gases armazenados conjuntamente, levam uma denominação diferenciada, por exemplo, ARCAL, o que induz, equivocadamente, a crer que houve falta de escrituração de saída de CO₂ e ARGÔNIO e falta de escrituração de entrada de ARCAL.

A autuada elaborou levantamentos internos sob a responsabilidade do seu departamento fiscal, conforme Doc. 5-A a Doc. 5-J demonstrando que no desenvolvimento de suas atividades

industriais, e comerciais, pratica diversas operações que se interligam, como: produção própria, transferências para filiais, vendas, armazenamento, além de registrar a ocorrência de algumas reações químicas entre produtos que efetivamente repercute nos estoques final e inicial.

As autuantes confirmaram que o levantamento realizado considerou, exclusivamente, os produtos adquiridos para revenda não tendo qualquer vinculação com o processo produtivo, e que trabalharam apenas com os CFOPs de produtos revendidos, não havendo inclusão de produtos industrializados pela autuada.

Em resposta aos questionamentos aduzidos nos pedidos de diligências, as autuantes informaram que o levantamento quantitativo de estoque foi realizado considerando apenas os produtos destinados a revenda, ou seja, com os CFOPs 1.102, 1.152, 2.152 e 2.202, para as entradas e os CFOPs 5.102, 6.102, 6.108 e 6.152, para as saídas.

A autuada sugeriu que a lista das operações deveria, também, incluir os CFOPs: 1.102, 1.151, 1.152, 1.201, 1.202, 2.101, 2.102, 2.151, 2.152, 2.201, 2.201, 2.202, 5.101, 5.102, 5.117, 5.152, 6.101, 6.108, 6.151 e 6.152, e que se consideradas as perdas, as diferenças seriam desprezíveis e compatíveis com o seu processo produtivo.

Constato caber razão a autuada nos argumentos postos, haja vista que restou demonstrado a complexidade e interdependência de todas as operações realizadas pela autuada no desenvolvimento de suas atividades, que envolve comercialização de produtos adquiridos, produzidos pela mesma, de operações que envolvem eventos que claramente afetam os estoques das mercadorias, além das perdas excessivas, tratando-se de gases, além das reações químicas entre os produtos, conforme demonstrado em suas peças de defesa.

Por outro lado, a Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, no seu art. 3º, inc. I:

Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

Ressalto que o levantamento quantitativo é por item de mercadoria. Ou seja, o Fiscal tem discricionariedade para eleger quais itens serão auditados, contudo, não há como escolher sobre quais operações se fará o exame para os itens selecionados, exceto se, comprovadamente, tais operações não interferirem nos registros fiscais.

Por óbvio, ignorar parte das operações ocorridas com os itens selecionados, desconsiderando as peculiaridades de cada estabelecimento, não se mostra a melhor técnica de apuração através de método que se fundamenta em aplicar uma simples equação matemática: *Estoque Inicial mais Entradas menos Estoque Final é igual a Saídas*, cuja verificação consiste em comprovar, ou não, se as quantidades de saídas de determinadas mercadorias, escolhidas pelo Fisco, apresentarão ou não saldo.

Ou seja, atentando para o princípio da verdade material, o normativo determina como cuidado a ser observado pelos agentes Fiscais, o criterioso rigor na quantificação das mercadorias, e não podia ser diferente.

Ao restringir o levantamento a algumas operações cujos CFOPs relacionadas, conforme declaram à fl. 765 que *“A fiscalização utilizou no levantamento os CFOPs da atividade industrial, apenas os CFOPs da atividade comercial.”*, as autuantes desconsideraram parte das operações que certamente influenciariam no resultado obtido no levantamento e, mesmo instadas a fazê-lo em cumprimento à diligência, não observaram ao que dispõe a citada portaria, maculando o levantamento de incerteza e falta de precisão, atingindo a infração com a inaceitável insegurança na determinação do *quantum debeatur*.

Assim, diante da previsão do art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/99, voto pela nulidade da exigência relativa infração 05, recomendando que a autoridade responsável determine o

refazimento da ação fiscal, a salvo das falhas apontadas, visando resguardar os possíveis créditos em favor do estado, conforme art. 21 do RPAF/99.

A **infração 06**, relativa à falta de recolhimento do ICMS-DIFAL nas aquisições interestaduais de mercadorias para o ativo fixo, uso e consumo do estabelecimento, a autuada solicitou diligência com a finalidade de esclarecer a diferença do critério adotado para o cálculo do DIFAL, pois, em 2014 e 2015, a base de cálculo do imposto foi o valor da nota fiscal e para 2016 foi incluído o valor do imposto na base de cálculo para posterior aplicação da alíquota e cálculo do imposto.

Contudo, avalio ser desnecessária a diligência para esclarecer tal questão, sobre a qual a defesa tem razão.

Inicialmente, ressalto que efetivamente os cálculos do ICMS-DIFAL devem observar a legislação vigente a partir da alteração da redação do § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, dada pela Lei nº 13.816/2017, somente a partir de 22/12/2017.

O Estado da Bahia, em consonância com Emenda Constitucional nº 87/2015, alterou a Lei nº 7.014/96, através da Lei nº 13.373, de 21/09/2015, com efeitos a partir de 01/01/2016, modificando a redação do seu inc. XI, passando o vigorar o seguinte texto:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é: (...)

XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.

Posteriormente, através da Lei nº 13.816, de 21/12/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017, foi alterado o § 6º, conforme redação transcrita:

§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.

Da inteligência dos dispositivos reproduzidos, constata-se que a base de cálculo do ICMS-DIFAL é o valor da operação ou prestação na unidade Federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo, sendo o valor do imposto a pagar, resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual, e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal, que pode ser traduzido na fórmula a seguir:

$$\text{ICMS-DIFAL} = \frac{\text{Valor da operação} - \text{ICMS origem}}{(1 - \text{ALQ interna})} \times \text{ALQ interna} - (\text{Valor da operação} \times \text{ALQ interestadual})$$

- a) ICMS-DIFAL é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna ao consumidor final, estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria, e a alíquota interestadual;
- b) Valor da operação é o valor das mercadorias ou serviços, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;
- c) ICMS origem é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;
- d) ALQ interna é a alíquota interna estabelecida na unidade federada de destino para as operações com o bem e a mercadoria ao consumidor final;
- e) ALQ interestadual é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação.

Lembro que a regra geral do ICMS é a de que o seu valor integra a sua base de cálculo, ou seja, o imposto é calculado “por dentro”, conforme previsto no § 1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

O cálculo do ICMS-DIFAL, em observância ao § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, alterado pela já citada Lei nº 13.816/2017, repito, somente se aplica para os fatos geradores a partir de 22/12/2017, consoante já pacificado no CONSEF.

Ou seja, para os fatos geradores ocorridos até 21/12/2017, o cálculo do ICMS-DIFAL, será efetuado conforme a seguinte fórmula matemática:

$$\text{ICMS-DIFAL} = \text{Valor da operação} - \text{X ALQ interna} - (\text{Valor da operação} \times \text{ALQ interestadual})$$

No caso em análise, fatos ocorridos em 2016, somente se aplica a regra prevista antes da vigência do § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, conforme a fórmula acima exposta.

A defesa insistiu na tese de que a exigência é descabida tendo em vista ao estabelecido no art. 3º, inc. VIII da Lei nº 7.014/96. Ou seja, o ICMS não incide nas “saídas de bens integrados no ativo permanente, desde que tenham sido objeto de uso, no próprio estabelecimento, por mais de um ano, antes da desincorporação.”

Entretanto, a infração exige o ICMS decorrente da diferença entre alíquotas na aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, prevista no art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96.:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)

XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

Verifico que as operações arroladas na infração correspondem às dos seguintes códigos:

CFOP 2.551 – Compra de bem para o ativo imobilizado.

CFOP 2.552 – Transferência de bem do ativo imobilizado. Classificam-se neste código as entradas de bens destinados ao ativo imobilizado recebidos em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, procedentes de outros estados;

CFOP 2.556 – Compra de material para uso ou consumo.

CFOP 2.557 – Transferência de material para uso ou consumo. Classificam-se neste código as entradas de materiais para uso ou consumo recebidos em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa procedentes de outros estados;

CFOP 6.101 – Venda de produção do estabelecimento.

CFOP 6.102 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

CFOP 6.152 – Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

CFOP 6.403 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

CFOP 6.552 – Transferência de bem do ativo imobilizado. Classificam-se neste código os bens do ativo imobilizado transferidos para outro estabelecimento da mesma empresa.

CFOP 6.557 - Transferência de material de uso ou consumo. Classificam-se neste código os materiais de uso ou consumo transferidos para outro estabelecimento da mesma empresa.

Ressalte-se que o CFOP iniciado como o algarismo 2, indica Entradas ou Aquisições de Serviços de Outros Estados, enquanto iniciadas com o algarismo 6, corresponde a Saídas ou Prestações de Serviços para Outros Estados.

As operações arroladas em 2014 e 2016, referem-se exclusivamente as operações com CFOPs: 2.551; 2.552; 2.556 e 2.557, enquanto em 2015, foram arroladas operações com os CFOPs: 6.101; 6.102; 6.152; 6.552 e 6.557.

O CFOP 6.000 – Saídas ou Prestações de Serviços para Outros Estados, acobertam as operações ou prestações em que o estabelecimento remetente esteja localizado em unidade da Federação diversa daquela do destinatário.

Considerando que a autuação acusa o contribuinte de não recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, as operações arroladas em 2015 referem-se a saída de bens.

Nesse sentido importante lembrar o que determina o art. 4º, inc. XV, acima reproduzido, combinado com o art. 13, alínea “j”, todos da Lei nº 7.014/96:

Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é: (...)

j) relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas:

1 - o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, na hipótese do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei;

2 - o do estabelecimento remetente de mercadoria ou bem destinado a consumidor final não contribuinte do imposto, na hipótese do inciso XVI do caput do art. 4º desta Lei.

Da leitura e interpretação dos dispositivos, não pode haver cobrança, pela Bahia, do ICMS-DIFAL nas saídas de mercadoria. Portanto, devem ser excluídas todas as operações acobertadas com o CFOPs 6.101; 6.102; 6.152; 6.552 e 6.557.

Quanto as operações relativas a entradas de bens destinados ao ativo imobilizado decorrente de transferências entre seus estabelecimentos, a defesa alegou tratar de transferência de bens com mais de um ano de uso, fato que não ensejaria o pagamento do ICMS-DIFAL.

Ao analisar as provas carreadas aos autos, atesto que a autuada demonstrou no Doc. 09, as notas fiscais arroladas na infração com o CFOP 2.552 – TRANSFERÊNCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO, correspondem a bens que integravam o ativo imobilizado da filial remetente por mais de um ano, portanto, sem incidência do ICMS-DIFAL, conforme prevê o art. 3º, inc. VIII da Lei nº 7.014/96:

Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)

VIII - saídas de bens integrados no ativo permanente, desde que tenham sido objeto de uso, no próprio estabelecimento, por mais de um ano, antes da desincorporação.

Ademais, a autuada em cumprimento a intimação decorrente de diligência, anexou mídia contendo gravada planilha e cópias dos correspondentes DANFES demonstrando que os bens arrolados na infração integravam o ativo imobilizado da empresa há mais de um ano.

Dessa forma, observando: a) o definitivo julgamento da ADC 49 pela não incidência de ICMS na operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte pelo STF; b) existência do PAF anterior ao definitivo julgamento da ADC 49, devem ser excluídas do levantamento também as operações acobertadas com o CFOP 2.552 e 2.557, mantendo-se, apenas as operações de aquisição de mercadorias interestaduais para revenda (CFOPs 2.551 e 2.556), com base no já citado no art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96.

Portanto, considero parcialmente subsistente a infração, no valor de **R\$ 130.599,15**, conforme demonstrativo, resultante dos ajustes procedidos de ofício:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Valor do ICMS-DIFAL	Data Ocorrência	Data Vencimento	Valor do ICMS-DIFAL
31/01/2014	09/02/2014	1.581,17	31/01/2016	09/02/2016	48,00

28/02/2014	09/03/2014	4.780,00	29/02/2016	09/03/2016	0,00
31/03/2014	09/04/2014	582,71	31/03/2016	09/04/2016	0,00
30/04/2014	09/05/2014	344,96	30/04/2016	09/05/2016	8.300,00
31/05/2014	09/06/2014	856,03	31/05/2016	09/06/2016	39.865,95
30/06/2014	09/07/2014	1.771,96	30/06/2016	09/07/2016	14.232,08
31/07/2014	09/08/2014	581,78	31/07/2016	09/08/2016	65,00
31/08/2014	09/09/2014	36.360,08	31/08/2016	09/09/2016	13.982,34
30/09/2014	09/10/2014	869,88	30/09/2016	09/10/2016	1.882,25
31/10/2014	09/11/2014	80,75	31/10/2016	09/11/2016	800,68
30/11/2014	09/12/2014	989,18	30/11/2016	09/12/2016	1.057,41
31/12/2014	09/01/2015	243,48	31/12/2016	09/01/2017	1.323,46
Total		49.041,98	Total		81.557,17

As infrações **08** e **09** exigem a multa por descumprimento de obrigações acessórias. A primeira, diz respeito a entrada no estabelecimento de mercadorias, bem ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal e a segunda, decorrente da entrada de mercadorias não tributáveis.

A defesa não traz aos autos elementos ou provas que possam elidir as infrações, restringindo-se a arguir de forma genérica e sustentar a inaplicabilidade da penalidade, por se tratar de dispositivo legal revogado, limitando-se a arguir que tais ocorrências certamente decorrem de notas fiscais eletrônicas emitidas por terceiros em operações jamais concluídas e, neste caso, caberá ao fisco demonstrar a efetiva entrega dessas mercadorias.

Neste contexto, observo que as exigências das multas estão corretamente capituladas no dispositivo do art. 42, inc. IX e XI da Lei nº 7.014/96, respectivamente, vigentes à época da lavratura do Auto de Infração:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: (...)

IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

Registro que o inciso XI, do *caput* do art. 42 da Lei nº 7.014/96, foi revogado pela Lei nº 13.816, de 21/12/2017, com os efeitos a partir de 22/12/2017. Portanto, o inciso XI era o dispositivo que estava vigente à época dos fatos geradores para a infração imputada.

A revogação do citado inciso foi apenas de realocação do seu objeto para outro inciso, o inciso IX, da mesma lei, dado a unificação da multa, por falta de registro na escrita fiscal de entrada de mercadorias, no estabelecimento do contribuinte, independentemente de ser tributável ou não, sendo aplicado retroativamente a fatos pretéritos em obediência ao art. 106, alínea “c” do CTN.

Considero as infrações 08 e 09 subsistentes.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 463.929,49, conforme resumo a seguir:

Infração	Código	Valor Exigido	Valor Julgado	Decisão	Multa	Fl. Demonstrativo
1	01.02.06	371.023,46	20.767,11	Parcialmente Subsistente	60,00%	770, 788 e 800
2	01.02.68	196.338,89	115.097,35	Parcialmente Subsistente	60,00%	911 a 929 - CD, fl. 829
3	03.02.02	97.356,17	0,00	Insubsistente	60,00%	-
4	03.02.02	116.251,62	0,00	Insubsistente	-	-
5	04.05.02	692.301,19	0,00	Nula	-	-
6	06.05.01	556.196,80	130.599,15	Parcialmente Subsistente	60,00%	-

7	07.14.03	107.089,97	107.089,97	Subsistente	-	-
8	16.01.01	2.360,12	2.360,12	Subsistente	-	-
9	16.01.02	88.072,96	88.072,96	Subsistente	-	-
Total		2.226.991,17	463.986,66			

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206955.0005/17-8**, lavrado contra **AIR LIQUIDE BRASIL LTDA.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 373.553,58**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e “e”, VII, alíneas “a” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de **R\$ 90.433,08**, prevista no art. 42, inc. IX do mesmo Diploma Legal mesma lei, devendo o setor responsável, homologar os valores recolhidos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/18, efeitos a partir de 18/08/2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2025.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADORA