

A. I. Nº - 298620.0006/20-2  
AUTUADA - LOJAS AMERICANAS S/A  
AUTUANTE - LUIZ CLAUDIO CONCEIÇÃO REGO  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16.06.2021

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0053-05/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA O ATIVO FIXO. Reanálise do fisco durante a instrução conclui pela improcedência da cobrança. Proporcionalidade efetuada corretamente. Irregularidade improcedente. **b)** MERCADORIAS JÁ TRIBUTADAS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Reanálise do fisco durante a instrução conclui pela improcedência da cobrança. Constatada a tributação quando das saídas. Irregularidade improcedente. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR RECOLHIDO E O REGISTRADO EM DOCUMENTOS E NA ESCRITA FISCAL. Reanálise do fisco durante a instrução conclui pela improcedência da cobrança. Operações consignadas pelo CFOP 5929 não induzem à tributação. Irregularidade improcedente. **b)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Verifica-se na descrição infracional se tratar de erro na base imponível quando, na realidade, à vista dos demonstrativos fiscais e da peça informativa, o problema está no estabelecimento da alíquota. Fundamentação jurídica da postulação fiscal resta equivocada. Infração nula. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPOSTO RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Reanálise do fisco durante a instrução conclui pela improcedência da cobrança. Operações consignadas pelo CFOP 5411 não induziram à tributação. Irregularidade improcedente. Preliminares afastadas. Auto de Infração NULO para a irregularidade de nº 04 e IMPROCEDENTE para as demais irregularidades. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cumpre referenciar, que o presente relatório atende às premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos atores do PAF, adaptado, inclusive, para esta sessão virtual.

O Auto de Infração em riste, lavrado em 29/03/2020, exige imposto no valor histórico de R\$157.597,25, com base nas seguintes irregularidades:

**Infração 01 – 01.02.01.**

*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de mercadorias adquiridas para integrarem o ativo permanente do estabelecimento. Logo, houve uso a maior do chamado “crédito de CIAP”.*

Valor histórico de R\$3.790,76, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016. Enquadramento legal mencionado no auto de infração.

**Infração 02 – 01.02.06.**

*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.*

Valor histórico de R\$1.027,89, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016. Enquadramento legal mencionado no auto de infração.

**Infração 03 – 03.01.04.**

*O contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos.*

Valor histórico de R\$99.038,15, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016. Enquadramento legal mencionado no auto de infração.

**Infração 04 – 03.02.05.**

***Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.***

**Valor histórico de R\$49.814,67, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016.**

**Conduta enquadrada nos arts. 17 a 21 e 23 da Lei 7014/96 (a depender da hipótese), com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” do mesmo diploma legal.**

**Infração 05 – 08.35.01.**

*Deixou o contribuinte de pagar o ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.*

Valor histórico de R\$3.925,78, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro, fevereiro, abril maio, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2016. Enquadramento legal mencionado no auto de infração.

Como documentação acostada a favor da postulação, importante mencionar o demonstrativo do crédito a maior de CIAP (fls. 08/09), demonstrativo – sintético e analítico - de crédito indevido em face de mercadorias com ICMS substituído (fls. 10/16), demonstrativo – sintético e analítico - de débito escriturado a menor do que o destacado na NF-e (fls. 17/20), demonstrativo – sintético e analítico – de débito a menor em operações registradas via ECF, em face de erro na determinação da carga tributária (fls. 21/24), demonstrativo – sintético e analítico – da substituição tributária escriturada a menor em relação ao consignado na nota fiscal (fls. 25/28), termo de início (fl. 29) e CD contendo na integralidade os citados demonstrativos, acompanhado do recibo respectivo (fls. 30/31).

Empresa oferece impugnação (fls. 38/56) em que articula fundamentalmente, após síntese fática e sustentação de tempestividade:

Em sede preliminar, a nulidade do lançamento de ofício respeitante exclusivamente às irregularidades de nºs 01 e 05.

Para a infração 01, desdobra haver divergência na capitulação legal, visto que o enquadramento normativo indicado pelo fisco não condiz com a descrição circunstanciada dos fatos, sendo, inclusive divergentes, posto que o dispositivo normativo referido – art. 30 da Lei baiana do ICMS - alude a estorno de créditos quando o produto é comprado para ser aplicado fora da atividade-fim do estabelecimento.

Para a infração 05, aponta haver capitulação genérica, visto não ser possível identificar-se, apenas com o enquadramento legal indicado pelo fisco, qual a infração efetivamente praticada, pois a legislação baiana é clara ao afirmar que a substituição tributária será regida por protocolos e convênios, os quais não foram apontados na peça de lançamento.

Em ambas as situações é de se reconhecer o cometimento de vício material, haja vista o cerceio ao direito de defesa.

Já no mérito todas as irregularidades são atacadas.

Em face da infração 01, verificou-se que os valores escriturados no Livro de Apuração e no Livro CIAP estão corretos, inexistindo razão para ser acusado crédito indevido.

Em face da infração 02, inocorreu prejuízo para o erário da Bahia, pois as mercadorias objeto da glosa acabaram sofrendo a incidência do imposto na saída, abdicando-se do sistema da tributação antecipada para adotar-se a tributação regular da cadeia de circulação das mercadorias. Logo, os créditos terminaram sendo compensados com os débitos, conforme exemplifica o cupom fiscal 0116618, dados encartados na defesa (fl. 46). Insistir com o estorno implica em enriquecimento sem causa e desatenção à técnica da não cumulatividade.

Em face da infração 03, afirma que não realizou operações sem cobertura fiscal contábil, na medida em que as operações objeto desta irregularidade apontaram o CFOP 5929, isto é, lançamento escritural efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal que já teve a cobertura documental através de cupom fiscal antes emitido, logo registrada em equipamento ECF. Portanto, uma nova cobrança agora implicaria em duplicidade de exigência sobre uma única operação. Tudo na forma do art. 67 do RICMS-BA.

**Em face da infração 04, começa dizendo que a evasão decorreu de erro na determinação da base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Todavia, “considerando o demonstrativo de débito” (sic; fl. 49), constata-se que a fiscalização pretende a aplicação de alíquotas sobre as operações efetuadas. Neste veio, o contribuinte adotou a carga tributária correta, observando a legislação de regência, porquanto considerou as isenções e reduções de bases imponíveis previstas nos dispositivos citados à fl. 50. Assim, o fisco não alcançou a verdade material.**

Em face da infração 05, aduz que o fisco deixou de observar que as operações objeto desta irregularidade contaram com o CFOP 5411, ou seja, devoluções de compras para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária, de modo que o ICMS-ST destacado nas notas de devolução visavam apenas propiciar a compensação para o fornecedor, sem necessidade de recolhimento, tendo em vista o desfazimento da compra e venda mercantil. Traz-se como exemplo a NF 23638, em cujas informações complementares (encartadas à fl. 53) fica claro tratar-se de devolução de mercadorias em três notas fiscais anteriores de venda.

Por fim, condensa seus argumentos no tópico VI, com o título de “Do Pedido”, abre a possibilidade de carrear novos elementos de prova e, por fim, requer a improcedência do lançamento.

Juntados instrumentos de representação legal, termo de ciência, decretos de suspensão dos prazos processuais, livro CIAP e NFs sob o CFOP 5929, entre outros documentos (fls. 57/177).

Em suas informações fiscais (fls. 182/185), o autuante:

Afasta as preliminares garantindo que o trabalho foi executado de forma precisa e sucinta, na forma do art. 39, III do RPAF-BA.

Quanto ao mérito:

Acata as alegações defensivas assacadas contra a infração 01.

Aceita as alegações contestatórias assacadas contra a infração 02.

Acata as alegações defensivas assacadas contra a infração 03, acrescentando que de fato as notas fiscais arroladas possuem o CFOP 5929.

**Acata parcialmente as alegações defensivas assacadas contra a infração 04, de sorte que revisou os valores inicialmente cobrados. Na verdade, houve alteração da alíquota de 17%**

**para 18%, que não foi contemplada na EFD para algumas vendas, isto depois de 09.3.2016. Houve também acréscimos de 2% por conta do fundo de pobreza incidente em alguns produtos que não foi contemplado na EFD para algumas vendas, inclusive os produtos previstos na IN 05/2016 que lista as mercadorias consideradas como cosméticos. Ademais, houve em alguns meses a adoção da alíquota de 7% ou 12%, quando, em realidade, deveria ser de 12% ou 18%. Em vista disto, diminuiu-se a exigência para R\$19.203,18, mais acréscimos.**

Acata as alegações defensivas assacadas contra a infração 05.

Resume reafirmando que aceitou integralmente as irregularidades de nºs 01, 02, 03 e 05 e aceitando parcialmente a infração 04, colando na peça informativa um novo demonstrativo de débito.

Apensados na peça informativa novo demonstrativo sintético e analítico da infração 04, em papel e meio eletrônico (fls. 186/189).

Via DT-e, na data de 24.02.2021, 14:04h, científica-se o contribuinte do teor das informações fiscais.

Não há pronunciamento da impugnante, encaminhando-se os autos para este Conselho.

Distribuído o processo para esta Junta, fui incumbido de apreciá-lo.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos pelas partes, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

## **VOTO**

Mister apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

Duas preliminares localizadas são apresentadas pela defendant: uma para a infração 01, outra para a infração 05. Iremos analisá-las conjuntamente, visto que o fundamento de apreciação acaba sendo coincidente para os dois casos.

No que diz respeito à infração 01, assegura o contribuinte que a capitulação legal aposta pelo fisco, não está coerente com a descrição circunstanciada dos fatos, considerando que os dispositivos colhidos do corpo do auto de infração referenciam que os produtos cujo estorno foi feito foram adquiridos para serem utilizados em atividade alheia do estabelecimento.

No que diz respeito à infração 05, o sujeito passivo, desta vez, sustenta que o autuante fez apenas uma tipificação genérica, sem mencionar qual o acordo interestadual que disciplinava as operações afetadas pela cobrança.

Não há cometimento de vício material, muito menos se percebe ter havido cerceamento ao direito de defesa.

Examinando-se os demonstrativos elaborados pela fiscalização, verifica-se que, para a primeira irregularidade, as operações referem-se a aquisições de bens para o ativo fixo. Tanto assim é, que no mérito, a contestante usa os elementos do Livro CIAP para desmontar a exigência. Já para a quinta irregularidade, a auditoria produziu planilhas analíticas que deram condições para o autuado compreender qual o tipo de operação que foi alcançado pelo trabalho fiscal.

Por outro lado, é razoável admitir-se, ter ocorrido capitulação equivocada e genérica para as infrações em comento. Entretanto, isto não é motivo para nulificá-las, eis que o seu conteúdo, mesmo não contando com enquadramento correto ou suficiente, exibe a realidade transposta nos documentos e na escrita fiscais.

Há previsão no RPAF-BA, que dá suporte ao argumento esposado, designadamente o art. 19:

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.

### Preliminares afastadas.

Por seu turno, a defesa foi ofertada sem questionamentos do órgão de preparo, acerca de ter havido anormalidades temporais ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Convém agora analisar as infrações no mérito.

Quase toda a cobrança terminou sendo admitida como improcedente pela fiscalização. Isto porque, as razões defensivas foram acatadas integralmente, considerando cada linha de argumentação exposta para as infrações 01, 02, 03 e 05.

A infração 01 acabou eliminada pelo autuante, porque este entendeu como correta a proporcionalidade de créditos fiscais efetuada pelo contribuinte no Livro CIAP. Esta é uma questão de fato reanalisada pelo fisco na fase informativa. Daí não haver valores a serem estornados. Pela improcedência.

A infração 02 acabou eliminada pelo autuante, porque este entendeu ter inexistido prejuízo para o Estado da Bahia, em face dos produtos cujos créditos fiscais foram glosados, visto que as operações subsequentes de saídas acabaram sendo tributadas, substituindo-se o regime de tributação antecipada pelo encontro de débitos com créditos fiscais, dentro do regime normal de apuração. Esta também é uma questão de fato reanalisada pelo fisco na fase informativa, tendo em vista seu pronunciamento de fls. 182 a 185, ao constatar que, comparando-se a carga tributária incidente na substituição tributária com a incidência de débitos menos créditos fiscais usados normalmente, nenhum prejuízo adveio para a Fazenda Pública. Daí não haver valores a serem estornados. Pela improcedência.

A infração 03 acabou eliminada pelo autuante, porque este reconheceu que os documentos fiscais objeto da cobrança contaram com o CFOP 5929, de modo que apenas repetiram uma operação já registrada em equipamentos emissores de cupons fiscais (ECFs). Neste raciocínio, não poderá prosperar a presente exigência, pois assim uma única operação acabaria sendo tributada mais de uma vez. Esta é uma questão de fato reanalisada pelo fisco na fase informativa, tendo em vista seu pronunciamento de fls. 182 a 185. Pela improcedência.

A infração 05 acabou eliminada pelo autuante, porque este concordou que as operações objeto desta irregularidade contaram com o CFOP 5411, vale dizer, devoluções de compras para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária. Assim, o destaque do ICMS-ST encontrado nestas notas de devolução apenas teve o intento de neutralizar a operação anterior de venda e dar ao fornecedor a oportunidade de compensar o valor antes retido, mas que contou com o desfazimento do negócio jurídico. Esta é uma questão de fato reanalisada pelo fisco na fase informativa, tendo em vista seu pronunciamento de fls. 182 a 185. Pela improcedência.

A única questão que sobeja de discussão, alude à **infração 04**. Em face do acolhimento parcial das razões defensivas por parte do preposto fiscal, este recalcoulou a suposta dívida e apresentou uma outra memória de cálculo.

Da parte do contribuinte, este alegou que:

**O descritivo da infração aponta para erro na determinação da base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Contudo, considerando o demonstrativo de débito produzido pela fiscalização, esta quer apenas a aplicação de alíquotas sobre as operações efetuadas.**

**Quanto à base de cálculo, argumentou que as reduções e desonerações foram aplicadas corretamente, conforme enuncia a legislação, mais detidamente o art. 150, VI-d, e o art. 266,**

XIII, itens 7, 12, 18, 19, 21, 24, além do art. 15, I, ambos do RICMS-BA, este último, c/c a Lei 13.461/2015, e Dec. 16.499/2015, item 19.13.

O autuante contrapôs que:

**Na verdade, houve alteração da alíquota de 17%, para 18%, que não foi contemplada na EFD para algumas vendas, isto depois de 09.3.2016. Além disto, cobrou-se também acréscimos de 2% por conta do fundo de pobreza ignorado na EFD, relativo a produtos cosméticos contemplados na IN 05/2016. Por último, esclareceu que em alguns meses o contribuinte adotou a alíquota de 7% ou 12%, quando, em realidade, deveria ser de 12% ou 18%.**

**Em função disto tudo, a fiscalização fez a revisão dos cálculos e a cobrança caiu para R\$19.203,18, afora consectários.**

Pois bem.

Observa-se do conteúdo do auto de infração, na parte reservada à descrição dos fatos, a seguinte fundamentação fática de cobrança:

**Infração 04 – 03.02.05: Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.**

**O enquadramento legal ressoou nos arts. 17 a 21 e 23 da Lei 7.014/96 (a depender da hipótese), com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, do mesmo diploma legal.**

Verifica-se facilmente, que a situação descrita como irregular é diferente daquela que acabou descambando na exigência do fisco.

Isto porque, em sua peça informativa, num esforço de revisão da quantia devida, o autuante acaba modificando a fundamentação, a partir da qual, nasceu o lançamento de ofício. Inicialmente, a diferença decorria de erro na formação da base de cálculo. Noutro momento, já com o processo instalado, passou a ser adoção incorreta da alíquota aplicável.

Noutras palavras: sob o ponto de vista da **descrição dos fatos infracionais**, a exigência fiscal nasceu de ter havido equívocos no dimensionamento da base de cálculo. E transfigurou-se para equívocos na aplicação da alíquota correspondente.

Tal alteração macula de nulidade a autuação.

Não é possível a cobrança ter um fundamento fático-jurídico e depois transformar-se numa outra fundamentação, ainda que relacionada ao aspecto quantitativo do fato gerador. Aqui ocorreu mudança de critério de forma, não tendo como persistir neste processo.

Isto fica mais evidenciado quando se olha para a tipificação legal, toda voltada para dispositivos de lei, em sentido estrito, que se reportam à estipulação da base imponível, quais seja, arts. 17, 18, 19, 20, 21 e 23, todos do diploma baiano do ICMS.

Extrai-se claramente da peça informativa, nomeadamente às fls. 183 e 184, que a revisão fiscal pautou-se na quantificação, em virtude da mudança da alíquota de 17%, para 18%, ou da substituição das alíquotas de 7% ou 12%, pelas alíquotas de 17% e 18%, ou ainda pela adição do adicional de 2%, a título de fundo de pobreza, em face de produtos cosméticos elencados na I.N. 05/2016.

Conclui-se, por conseguinte, pelo cometimento de nulidade formal intransponível neste processo, pois, ao contrário do aventado na análise das preliminares, não comporta aqui invocar-se em favor da continuidade da presente cobrança o comando contido no art. 19 do RPAF-BA, retro transcrito, pois o vício atinge não só os comandos normativos, como também o descriptivo infracional.

Vale ressaltar, que configuraria temeridade seguir-se com o crédito tributário da forma em que está apresentado. Certamente haveria problemas na etapa de submissão ao Poder Judiciário,

esfera na qual o juiz poderia acolher a anomalia apontada na contestação do sujeito passivo, e ora elevada à condição de nulidade. Melhor será renovar o procedimento de auditoria, se cabível.

Neste esquadro, à vista do disposto no art. 18, IV, “a” do RPAF-BA, conclui-se que o Auto de Infração não preenche formalmente todos os requisitos de lei, vez estarem ausentes os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua lavratura, designadamente a incorreção no descritivo dos fatos, que não guardam consonância com a lógica de cobrança direcionada para o sujeito passivo, precisamente no momento em que o autuante, em suas informações fiscais, aponta ter feito a revisão da cobrança escorada em erros de alíquotas e não mais na estipulação das bases de cálculo.

Isto posto, somos pela IMPROCEDÊNCIA das infrações 01, 02, 03 e 05, e pela NULIDADE da infração 04, por vício de forma, recomendando-se à unidade fazendária de origem, se for o caso, analisar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, a salvo das incorreções formais.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar o Auto de Infração nº **298620.0006/20-2**, **NULO** para a irregularidade de nº 04 e **IMPROCEDENTE** para as demais irregularidades, lavrado contra a **LOJAS AMERICANAS S/A**.

Com base na alçada prevista no art. 169, I, “a” do RPAF-BA, esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício para a instância superior.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de maio de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

ANTÔNIO EXPEDITO S. DE MIRANDA - JULGADOR