

PROCESSO - A. I. Nº 293872.0002/21-0
RECORRENTE - COMERCIAL DE MIUDEZAS FREITAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0026-02/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/07/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0138-11/22-VD

EMENTA: ICMS. ESTORNOS DE DÉBITOS FISCAIS. DECRETO Nº 7.799/00. TERMO DE ACORDO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O procedimento de usar a base de cálculo cheia nas notas fiscais para depois lançar a redução da base imponível diretamente na escrita, em vez de adotá-la quando das saídas das mercadorias, registrando-as em cada documento de saída, além de demonstrar que o sujeito passivo preferiu não usar o benefício, por motivos inconfessos, entre outras inconsistências, possibilitou que o destinatário baiano aproveitasse indevidamente o crédito do imposto ali destacado, em prejuízo para o Erário. Nas operações de saídas internas com destino a pessoas com CNAEs específicos, a base de cálculo do ICMS poderá ser reduzida em 41,176%. É evidente que tal procedimento só poderá ser executado quando da emissão do documento fiscal, jamais generalizadamente, na escrita. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª JJF nº 0026-02/22-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado no dia 17/03/2021, para formalizar a exigência de crédito tributário na cifra de R\$ 4.549.169,61, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim discriminada pelo órgão julgador de primeira instância, *in verbis*:

Infração 01 – 001.006.001: *Estorno indevido de débitos fiscais de ICMS em desacordo com a legislação de regência, vale dizer, art. 1º do Dec. 7799/2000.*

Embora seja signatário de Termo de Acordo na qualidade de atacadista, poderia efetuar a redução da base de cálculo do imposto de 41,176% no momento das saídas internas das mercadorias destinadas às pessoas jurídicas, constando a referida redução nas notas fiscais das operações correspondentes, tendo em vista que a tributação do ICMS ocorre sobre a base de cálculo reduzida. Fatos geradores de março a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019.

Enquadramento legal nos arts. 24, 25 e 26 todos da lei 7014/96, c/c os arts. 307 e 308 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei retro citada”.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 16/02/2022 e decidiu pela Procedência por unanimidade (fls. 166 a 172), nos seguintes termos:

“VOTO

Embora não haja preliminares explícitas arguidas neste processo, cabe enfatizar que o Auto de Infração cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo sistema denominado SLCT – Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da peça ou defeitos de representação legal para o signatário da impugnação funcionar no processo.

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

Passemos à análise de mérito da autuação.

A fiscalização reclama falta de pagamento do imposto estadual, diante de estornos indevidos de débitos fiscais lançados diretamente no registro de apuração, apesar do autuado ser signatário de acordo celebrado com o Estado da Bahia, à vista do Dec. 7799/00.

Isto porque ali está previsto que pode o contribuinte adotar a base de cálculo reduzida, à razão de 41,176%, a ser efetivada diretamente nos documentos fiscais de saídas.

Dentre os argumentos agitados na defesa, o sujeito passivo alerta que, no máximo, deveria sofrer a imposição de pena acessória, porquanto fazia jus ao benefício indicado na legislação baiana.

Entretanto, não é este o esquadro fático-jurídico que se enxerga neste PAF.

Afaste-se, de imediato, a sustentação de que não houve tipificação da conduta infracional. Na realidade, os dispositivos mencionados no corpo do lançamento de ofício remetem à escrituração e operacionalização dos débitos e créditos fiscais e possíveis anulações. A cobrança investiu contra o estorno indevido de débitos fiscais. Logo, o procedimento supostamente equivocado, com potencial repercussão econômica, encontra raízes no conta-corrente fiscal.

A conduta de efetuar o estorno dos débitos fiscais diretamente na escrita ultrapassa e muito os limites do mero descumprimento de dever instrumental. Implica, na verdade, em uso incorreto de incentivo fiscal que ensejou evasão de tributo, quer porque alcançou situações não protegidas pelo favor fiscal, quer porque o uso operacional inadequado dos estornos acabou proporcionando para os destinatários a possibilidade de se valer de créditos fiscais indevidos.

Apresente-se os desdobramentos.

Observa-se nos demonstrativos dos autos várias operações relacionadas com pessoas físicas consumidoras finais, não detentoras de CNPJ. Tais operações não estão bafejadas pela redução da base de cálculo, mas inadvertidamente foram inclusas como beneficiadas, na medida em que fizeram parte do volume de saídas que compõe o procedimento de anulação dos débitos. Igualmente se vê que no monte estornado estão saídas de mercadorias excluídas diretamente pelo Dec. 7799/00 de fruição do benefício (papel higiênico) ou já submetidas à substituição tributária que, expressamente, não podem ser contempladas, a exemplo de escovas de dentes (NCM 9603.21), banheiras, tampas e assentos sanitários (NCM 3922), álbuns de fotos (NCM 4820.5) e espelhos (NCM 7009).

Eis a legislação de regência:

Art. 2º-A. Excluem-se do tratamento tributário previsto nos arts 1º e 2º as operações com papel higiênico

(...)

Art. 4º A redução de base de cálculo prevista nos arts. 1º, 3º-B e 3º-E não se aplica às operações:

I - sujeitas à substituição tributária;

II - já contempladas com redução de base de cálculo do ICMS ou concessão de crédito presumido, ou que, por qualquer outro mecanismo ou incentivo, tenham sua carga tributária reduzida, exceto quando for mais favorável ao contribuinte, ficando vedada a cumulação com outro benefício.

Também se vê que diversas operações são regidas por alíquotas de ICMS que não integram o benefício. Mesmo assim, o contribuinte ignorou este senão e as inseriu no cálculo dos estornos.

Por outro lado, não se pode confundir valor da operação com base de cálculo de tributo, embora em muitos casos ambas possam assumir a mesma cifra. Entretanto, no caso presente, o valor da operação é um, demonstrável nas notas fiscais, assimilável como receita, mas a base imponível do ICMS pode ser outra, também demonstrável nas notas fiscais, em face de incentivos fiscais, a exemplo do previsto no Dec. 7799/00. Portanto, para efeito de operacionalização do ICMS, não pode prosperar a alegação do procedimento adotado pelo autuado estar em sintonia com o raciocínio da subvenção para investimento.

Por fim, o procedimento de usar a base de cálculo cheia nas notas fiscais para depois lançar a redução da base imponível diretamente na escrita, em vez de adotá-la quando da saída das mercadorias, registrando-a em cada documento de saída, além de trazer o raciocínio de que a autuada preferiu não usar o benefício, motivos inconfessos, abriu a probabilidade do destinatário baiano aproveitar-se indevidamente do crédito do imposto ali destacado, em prejuízo para o erário. Note-se que nas notas fiscais – amostras trazidas às fls. 19 a 39 - não

há uma observação sequer de que a operação está favorecida pela redução da base de cálculo ou que a anulação ocorrerá diretamente na escrita do remetente, pelo menos como um sinal de que parte do tributo estadual não deveria gerar crédito fiscal.

Pelo art. 1º do Dec. 7799/00, a redução da base de cálculo se mostra como uma possibilidade, podendo o contribuinte dela dispor ou não, de acordo com as suas estratégias comerciais, inclusive porque boa parte do seu movimento comercial tem destinação para as suas filiais baianas.

A começar pela sua ementa: nela está franqueada a adoção de um tratamento tributário a ser dado nas operações internas, qual seja, a redução da base de cálculo do ICMS que, evidentemente, só pode ser concretizada quando da saída da mercadoria, espelhada na nota fiscal respectiva.

Depois pelo seu art. 1º, ao determinar claramente que, nas operações de saídas internas com destino a pessoas com CNAEs específicos, a base de cálculo do ICMS poderá ser reduzida em 41,176%. Logico que tal procedimento só poderia ser executado quando da emissão do documento fiscal. Jamais generalizadamente na escrita.

Com efeito:

Dec. 7.799/2000

Ementa: Dispõe sobre o Tratamento Tributário nas Operações que Indica e dá outras Providências

Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:

(...)

§ 3º O tratamento tributário previsto neste artigo se estende às operações internas realizadas de estabelecimentos de contribuinte inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único deste decreto, destinadas a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, podendo, para efeito de correspondência do percentual de faturamento à fruição do benefício, ser considerado como saída para contribuinte;

O mais importante de tudo é que o contribuinte, frente a diligência formulada pela 5ª JJF, sem embargo de ver reaberto o seu prazo de defesa (60 dias) e ter toda a oportunidade processual de liquidar os valores que poderiam ser abrangidos pelo incentivo fiscal, não se desincumbiu do seu ônus probatório de comprovar quais operações poderiam ser beneficiadas, considerando que suas planilhas careceram significativamente de: (I) indicação da qualidade do destinatário, se pessoa física ou jurídica, se contribuinte ou não contribuinte de direito do ICMS, se consumidor final, contribuinte de fato do imposto, se detentor de CPF ou de CNPJ; (II) indicação da atividade desenvolvida pelo destinatário, crucial para saber acerca da inclusão dele na regra da diminuição da base ou não.

A recalcitrância defensiva acabou por traduzir a adoção generalizada e direta do incentivo reducional na escrita, a impedir como saber se os valores dispensados estão contabilizados corretamente, uma vez que o decreto atacadista estabelece condições e requisitos para a sua utilização.

Como se viu antes, ao contrário do sustentado pela empresa, o auto de infração está robustecido com os elementos levantados nos demonstrativos elaborados pelo autuante, em riqueza de detalhes suficiente para o contribuinte apreender o que está sendo cobrado e, em vista disto, exercer amplamente o seu direito de defesa.

Assim, possui o lançamento de ofício sob julgamento os elementos de prova necessários para caracterização do ilícito tributário, visto que os demonstrativos analíticos partiram das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado e lançadas na EFD, repita-se, que não contaram com questionamentos de qualquer natureza por parte da deficiente.

Por conseguinte, apesar de ter a chance de fazê-lo, inclusive contando com a renovação do lapso de sessenta dias, não trouxe o sujeito passivo qualquer contraponto comprobatório com força suficiente que pudesse desfazer – ainda que parcialmente – o montante lançado e desmontar o alicerce legal-regulamentar no qual se lastreou a autuação.

Irregularidade totalmente procedente.

Quanto ao pedido de diminuição da multa, em face de ser o percentual proposto confiscatório, irrazoável e desproporcional, não tem razão o contribuinte.

Na verdade, a proposição das multas indicadas no corpo do auto de infração encontrou respaldo em comando

de lei, designadamente no art. 42 e respectivos incisos da Lei nº 7014/96.

Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, a sanção cabível é aquela consignada no lançamento.

Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.

Quanto à alegação de confisco, falece competência a esta JJF apreciar pedido de dispensa ou redução de pena pecuniária em vista de inconstitucionalidades, segundo vedação disposta no art. 167 do RPAF-BA.

Afasto, pois, o pedido de mitigação ou cancelamento da penalidade”.

Respaldado no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF-BA/1999), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 190 a 194, no qual alega que fazia jus à redução de base de cálculo de que trata o Decreto nº 7.799/00, motivo pelo qual a irregularidade foi indevidamente apontada, na medida em que o ICMS que estornou não deveria ter sido recolhido.

Quando muito, a conduta em questionamento poderia ser considerada mero descumprimento de obrigação acessória, sem qualquer repercussão no montante de imposto devido ao Estado da Bahia. Nos seus dizeres, “*o quantum do ICMS recolhido pela impugnante não sofreu qualquer alteração com a conduta equivocada lhe apontada, logo, é forçoso falar em evasão fiscal do tributo*”.

Afirma ser uma simples ilação ou conjectura o fundamento de que os destinatários foram beneficiados com o destaque do imposto nas notas fiscais, pois não há nos autos qualquer elemento que comprove tal situação.

Ao contrário do que foi exposto na Decisão recorrida, entregou planilha em EXCEL contendo demonstrativo analítico, mês a mês, nota a nota, produto a produto, que justificou os estornos presentes neste lançamento de ofício. No referido levantamento, há “*estornos de créditos*” que somam R\$ 1.284.151,00, cujas saídas tiveram como destinatários não contribuintes do imposto (consumidores finais). Pelo menos tal quantia deveria ter sido considerada pela JJF (Junta de Julgamento Fiscal) para determinar a procedência parcial da autuação.

Pede deferimento.

VOTO

Segundo o art. 1º do Decreto nº 7.799/00, nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do seu Anexo Único, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes dos itens 1 a 16 do referido Anexo, poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos percentuais de faturamento que estabelece.

Note-se, que o termo “poderá”, se trata de uma faculdade a ser exercida pelos beneficiários da norma, e não de uma obrigação, faculdade esta que o sujeito passivo não observou, tendo preferido tributar normalmente as suas saídas, para em momento posterior estornar débitos na Apuração do ICMS.

Mostra-se destituída de fundamento lógico ou jurídico a pretensão recursal de deduzir do valor devido o importe de R\$ 1.284.151,00, cujas saídas supostamente tiveram como destinatários não contribuintes do imposto (pessoas físicas consumidores finais), pois são exatamente as operações com essas pessoas que o benefício não se destina a contemplar.

Há a exceção, é claro, do § 3º do sobreditivo artigo regulamentar, o qual dispõe que o tratamento tributário ali previsto se estende às operações internas destinadas a pessoas jurídicas, e não físicas, não contribuintes do ICMS, podendo, para efeito de correspondência do percentual de

faturamento à fruição do benefício, ser considerado como saída para contribuinte.

A 2^a JJF teve o cuidado de reabrir o prazo de defesa e de dar ao sujeito passivo a chance de apresentar justificativas relativas aos valores que poderiam ser abrangidos pelo incentivo fiscal, mas este não se desincumbiu de tal ônus, uma vez que as planilhas constantes do CD de fl. 160, que entregou após ser intimado, ao contrário do que disse no Recurso, não trazem a indicação da qualidade do destinatário, se contribuinte ou não contribuinte de direito do ICMS, se consumidor final, contribuinte de fato do imposto, muito menos o apontamento da atividade desenvolvida pelo destinatário, essencial para saber da inclusão dele na regra da diminuição da base de cálculo. Ali estão designados, tão somente, números e séries de documentos fiscais, códigos fiscais, datas, códigos de clientes, CPFs, CNPJs, alíquotas, valores contábeis, bases de cálculo, imposto, códigos e descrições de produtos e valores estornados.

Como bem disse o i. relator *a quo*, de acordo com o art. 1º do Decreto nº 7.799/00, a redução da base de cálculo é uma faculdade/ possibilidade, podendo o contribuinte dela dispor ou não, de acordo com as suas estratégias comerciais, “*inclusive porque boa parte do seu movimento comercial tem destinação para as suas filiais baianas*”.

Há a adoção de um tratamento tributário a ser dado nas operações internas: a redução da base de cálculo do tributo, que por razões cristalinas, só pode ser concretizada quando da saída da mercadoria consignada na nota fiscal respectiva.

Alinho-me com a 2^a JJF, pois de fato, nas operações de saídas internas com destino a pessoas com CNAEs específicos, a base de cálculo do ICMS poderá ser reduzida em 41,176%. É evidente que tal procedimento só poderá ser executado quando da emissão do documento fiscal, jamais generalizadamente, na escrita.

A conduta em apreço nada tem a ver com o mero descumprimento de obrigação acessória. Prejudica o Erário, pois possibilita aos destinatários se valerem de créditos fiscais indevidos.

Consoante o que foi dito no Acórdão em apreço, o procedimento de usar a base de cálculo cheia nas notas fiscais para depois lançar a redução da base imponível diretamente na escrita, em vez de adotá-la quando da saída das mercadorias, registrando-a em cada documento de saída, além de demonstrar que o recorrente preferiu não usar o benefício, por motivos inconfessos, ensejou a possibilidade de o destinatário baiano aproveitar-se indevidamente do crédito do imposto ali destacado, em prejuízo para o Erário.

Nos documentos fiscais presentes nos autos (vide fls. 19 a 39), não há observações de que as operações estão favorecidas pela redução da base de cálculo ou de que as anulações ocorrerão diretamente na escrita do remetente, pelo menos como um sinal de que parte do tributo estadual não deveria gerar créditos fiscais.

Nota-se nos levantamentos várias operações relacionadas com pessoas físicas consumidoras finais não detentoras de CNPJ. Essas operações não estão contempladas pela redução de base de cálculo de que trata o indigitado Decreto, mas foram tidas pelo recorrente como beneficiadas, já que fizeram parte do volume de saídas que compôs o procedimento de anulação dos débitos.

No conjunto estornado, encontram-se saídas excluídas diretamente da fruição do benefício pelo Decreto nº 7.799/00, como aquelas de papel higiênico, ou já submetidas à substituição tributária, que expressamente não podem ser contempladas, a exemplo de escovas de dentes (NCM 9603.21), banheiras, tampas e assentos sanitários (NCM 3922), álbuns de fotos (NCM 4820.5) e espelhos (NCM 7009):

“Art. 2º-A. Excluem-se do tratamento tributário previsto nos arts 1º e 2º as operações com papel higiênico

(...)

Art. 4º A redução de base de cálculo prevista nos arts. 1º, 3º-B e 3º-E não se aplica às operações:

I - sujeitas à substituição tributária;

II - já contempladas com redução de base de cálculo do ICMS ou concessão de crédito presumido, ou que,

por qualquer outro mecanismo ou incentivo, tenham sua carga tributária reduzida, exceto quando for mais favorável ao contribuinte, ficando vedada a cumulação com outro benefício”.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 293872.0002/21-0, lavrado contra **COMERCIAL DE MIUDEZAS FREITAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.549.169,61**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de maio de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS