

**A. I. Nº** - 207101.0005/21-8  
**AUTUADO** - DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - NEUSA MARIA GOMES VIEIRA  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/03/2022

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0040-02/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. ENTRADAS DE MERCADORIAS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Deve ser estornado o crédito fiscal do ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. Contribuinte não consegue elidir de forma objetiva a acusação fiscal. Devidamente comprovado pela escrituração do contribuinte que as saídas se deram com redução de base de cálculo, as infrações ficam mantidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 14 de setembro de 2021 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 130.134,65, além de multa de 60% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **001.005.003**. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Valor autuado: R\$ 47.636,43, para ocorrências nos meses de janeiro, fevereiro, junho, agosto a dezembro de 2019.

Infração 02. **001.005.003**. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução no período de janeiro a dezembro de 2020, no montante de R\$ 82.498,22.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, constituídos nos termos do documento de fls. 315 a 322, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 276 a 290, onde, após enumerar as infrações e resumir os fatos, aduz que a autuação não merece prosperar, uma vez que, consoante será exposto a seguir, deve ser cancelada, para ser reconhecida a legitimidade integral do crédito apropriado pela empresa.

Relata ter sido sob o fundamento de que deveria ter realizado estorno proporcional dos créditos apropriados em todas as aquisições das mercadorias relacionadas, sob a alegação de que usufrui do benefício fiscal previsto no Decreto 7.799/2000.

No entanto, assim como nas demais normas estaduais, o referido Decreto determina o estorno proporcional do crédito, exclusivamente, sobre as mercadorias que sairão com redução da base de cálculo, consoante transcrição.

Fala ser cediço o fato de o Código Tributário Nacional determinar a interpretação literal da legislação que trata de benefício fiscal, em seu artigo 111, reproduzido, sendo a interpretação literal imposta tanto ao Ente que concede o incentivo quando ao beneficiário, conforme jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça (STJ), exemplificada no REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010 e REsp 1761544/SP,

Relatado pelo Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 08/11/2018, DJe 23/11/2018, além do Acórdão CJF 0451-12/17, copiados em suas Ementas.

Neste cenário, considerando que a legislação é expressa ao determinar o estorno proporcional dos créditos, exclusivamente, às mercadorias cujas saídas foram incentivadas, a autuação deve ser cancelada, haja vista que a Fiscalização determinou o estorno dos créditos de todas as suas aquisições, sem levar em consideração as operações de saída tributadas integralmente, aponta.

Tendo como demonstrada a ilegalidade da exigência de estorno de créditos, na hipótese em que a saída é tributada integralmente, passa a comprovar que as mercadorias autuadas não tiveram suas saídas beneficiadas por qualquer incentivo fiscal, e para tanto, requer a juntada em CD dos documentos abaixo (doc. 06):

- EFD-ICMS, relativa a 2019 e 2020; e
- Relatórios gerenciais contendo o detalhamento de todas as operações de saída com as mercadorias autuadas, relativamente a 2019 e 2020.

Apenas para exemplificar, relaciona uma típica operação de saída, com tributação integral, conforme plotagem acostada.

A partir das telas acima, depreende que o valor da operação equivale ao valor da base de cálculo do imposto, bem como que a alíquota aplicada foi de 18%.

Nota, igualmente, também comercializar suas mercadorias sem a utilização de qualquer benefício fiscal, que deixou de ser considerado pela autuante.

Destarte, a autuação merece ser cancelada, uma vez que a autuante impôs o estorno de créditos relativos à todas as suas aquisições, sem observar as saídas tributadas corretamente, arremata.

Subsidiariamente, requer sejam os autos baixados em diligência para que seja atestado o correto estorno dos créditos realizados, com a devida exclusão das operações de saída integralmente tributadas, nos termos do artigo 123, § 3º do Decreto 7.629/99.

Por todo o exposto, requer seja cancelado o Auto de Infração impugnado, extinguindo-se o respectivo crédito tributário, e os consectários legais, ou, subsidiariamente, seja determinada a conversão do presente feito em diligência, nos termos do artigo 123, § 3º do Decreto 7.629/99, para que seja atestado o correto estorno dos créditos realizados, e excluídas as operações de saídas tributadas normalmente.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 342 a 348, após transcrever a acusação e os argumentos defensivos apresentados, esclarece que as infrações 03 e 04 foram apuradas através da AUDIF-204-AUDITORIA DO CRÉDITO FISCAL, em cumprimento ao determinado na Ordem de Serviço 502344/21, onde foi constatado que a empresa se creditou do ICMS destacado nas Notas Fiscais de Entradas recebidas por transferências do Estado do Pernambuco, referente aos exercícios de 2019 e 2020, devidamente escrituradas pelo CFOP 2152 no Livro Registro de Entradas-EFD, porém no seu Livro Apuração do ICMS-EFD, fez o lançamento do Estorno deste crédito fiscal a menor, do que o determinado no artigo 6º do Decreto Atacadista 7799/00, da qual é signatária.

Ressalta terem sido as mesmas lavradas em total obediência ao disposto no artigo 29, § 8º da Lei 7.014/96, no artigo 312, § 1º do RICMS/BA e no artigo 6º do Decreto Atacadista 7799/00, os dois últimos reproduzidos.

Argumenta que como se pode comprovar, a alegação da autuada de não haver obrigatoriedade legal para o estorno de crédito cujas saídas foram tributadas integralmente, é totalmente inconsistente, pois provará não ser verdadeira.

Garante ter a autuada utilizado o benefício da redução da base de cálculo em 41,176% previsto no Decreto Atacadista 7799/00, do qual é signatária, nas saídas pelos CFOP 5102 e 5949, para contribuintes inscritos no CAD-ICMS no Estado da Bahia, e para provar tal assertiva está inserindo cópia da sua escrituração, consoante plotagem.

Tem após tal inserção, provado pela EFD, que todas as saídas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, tiveram a base de cálculo reduzida em 41,176% para a apuração do ICMS, utilizando o benefício previsto no Decreto Atacadista 7799/00, ficando totalmente improcedente, a alegação da defendente de que suas saídas foram tributadas integralmente.

Argui que como se pode comprovar, a alegação da autuada da inexistência de obrigatoriedade legal para o estorno do crédito fiscal cujas saídas foram tributadas integralmente, fazendo citação ao disposto no artigo 111 do CTN, solicitando a extinção do crédito tributário e seus consectários, é totalmente descabida e inconsistente, pois quando celebrou com sua assinatura o Termo de Acordo Atacadista do Decreto 7799/00, aceitou todos os termos ali contidos, tanto no seu artigo 1º para usufruir dos benefícios para a redução da Base de Cálculo em 41,176%, como também no seu artigo 6º que determina que os créditos fiscais das mercadorias adquiridas com posterior saída com a redução da base de cálculo, conforme previsto no artigo 1º, não poderia exceder a 10% (dez por cento) do valor da operação.

Tem como devidamente provado que a impugnante quer apenas usufruir dos benefícios previstos no artigo 1º do Decreto 7799/00, sem cumprir também o disposto no artigo 6º do referido Decreto, quanto a vedação do crédito fiscal referente as entradas em alíquota superior a 10% (dez por cento).

Desta forma, afirma que as infrações 01 e 02, são totalmente procedentes, pois foram lavradas em total obediência ao disposto no artigo 28 do RPAF/99, na Lei 7.014/96, no RICMS/2012 e no Decreto Atacadista 7.799/00.

Quanto a solicitação para que seja determinada a conversão em diligência nos termos do artigo 123, § 3º do Decreto 7.629/99, argumenta, que a defendente está totalmente equivocada, uma vez que tal artigo 123, diz que a solicitação de diligência pode ser requerida na evidência de erros e da complexidade da matéria em questão.

Exatamente pelo disposto no § 3º, é que afirma tal equívoco, pois não há nenhuma complexidade nas infrações apuradas, em razão da legislação vigente não deixar qualquer margem para a solicitação da diligência.

Quanto a alegação de ter havido erro em razão das suas saídas nos Exercícios de 2019 e 2020, terem sido tributadas integralmente, ficou devidamente provado, pela sua própria EFD, que utilizou nas saídas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS no Estado da Bahia o benefício da redução da base de cálculo em 41,176%, conforme previsto no Decreto Atacadista 7799/00.

Observa que em todo o decorrer da defesa, a autuada procura apenas ganhar tempo e protelar o pagamento do débito apurado nas infrações, fazendo alegações descabidas e inconsistentes.

Quanto a solicitação de diligência, diz não ter sido cumprido o que determinam os artigos 145 e 147 do RPAF/99, diante do fato de não ter juntado à sua defesa, provas consistentes que realmente provem as suas alegações, e que justificasse a solicitação feita, tendo o artigo 143 do RPAF/99, estipulado que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção da legitimidade da autuação fiscal.

Diante do exposto, e, cômico do dever cumprido na defesa dos interesses da Fazenda Pública Estadual, solicita a manutenção, na sua totalidade, do presente Auto de Infração.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador ao CONSEF em 21/12/2021 (fl. 350), e distribuídos a este relator sem qualquer despacho.

Presente na sessão de julgamento, a advogada da empresa autuada, Dra. Aline Ribeiro da Silva, OAB/SP 402.875, a qual, em sede de sustentação oral, destacou inicialmente que a afirmação da fiscalização de que todas as saídas foram com redução de base de cálculo não corresponde a verdade, que a autuação viola frontalmente o princípio da não cumulatividade do ICMS, e o artigo 111 do CTN, motivo pelo qual reitera, de forma subsidiária, a a solicitação de diligência, pugnano pela improcedência do lançamento.

## VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado, ainda que com mesma codificação, apenas diferindo quanto aos períodos autuados.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão via Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Início de Fiscalização em 08/07/2021, através da mensagem cientificada em 14/07/2021 (fl. 11).

A memória de cálculo e demais elementos que suportam a acusação contida da autuação se encontram à fl. 16 em formato digital, ao passo que se encontram impressas às fls. 19 a 268.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação.

O contribuinte tem como atividade principal “comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”, CNAE 46.39-7-01, na forma da indicação contida à fl. 08, estando localizado no município de Simões Filho, Bahia.

Observo que a autuante, em sua informação fiscal tenha se referido às infrações 03 e 04, em verdade incorreu em equívoco, vez o lançamento se constituir em apenas duas infrações, motivo pelo qual tenho os argumentos postos como relativos às infrações autuadas, que possuem a mesma codificação e descrição.

Inexistem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual, neste momento, passo a analisar o seu mérito.

Antes, porém, decido em relação ao pedido de realização de diligência, o qual, de plano indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

*§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).*

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do

contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seria o objetivo da diligência, como já firmado linhas acima, de forma genérica (“constatação dos fatos alegados” e “análise dos documentos”), e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

*“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.*

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

*“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.*

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

*“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.*

*Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.*

*Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.*

Além disso, contribui para tal entendimento, o fato de os documentos tidos pela autuada como elementos de prova a seu favor, deveriam ter sido trazidos quando da apresentação da defesa, nos termos do artigo 142 do RPAF/99: “a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”. Trazer uma massa de elementos, como na mídia de fl. 338, sem apontar, ainda de que forma exemplificativa operações que amparariam o seu argumento, e o respectivo registro, não se mostra a melhor técnica, até diante da demonstração da autuada da realização de operações com redução de base de cálculo, amparada no Decreto 7799/00.

De igual forma, deveria atentar para a disposição do artigo 123, § 5º do mesmo RPAF/99:

*“A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”.*

O fato de apresentar mídia com a sua EFD e as operações realizadas, não se apresenta como suficiente, reitero, sem a indicação precisa, ao menos por amostragem, de quais as operações foram realizadas com tributação total, ainda que amparadas pelos benefícios do Decreto 7799/00, o que caberia a indagação de qual ser o objetivo da celebração de Termo de Acordo a sistemática adotada por tal Decreto, se não fosse para dele se beneficiar.

No mérito, de fato, o mencionado Decreto 7.799/00, do qual a autuada é signatária por opção, tendo para isto celebrado Termo de Acordo, junto a Administração Tributária do Estado da Bahia, assim prevê em seu artigo 1º:

*“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:... ”.*

Por seu turno, o artigo 2º, assim dispõe:

*“Art. 2º O contribuinte beneficiado com o tratamento previsto no artigo anterior poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com as mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes dos itens 1 a 16 do anexo único deste decreto”.*

Traz, ainda, no bojo de seu artigo 6º que os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias, sendo que o artigo, como visto, 1º determina que 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 o 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 percentuais de faturamento indicados.

O código de atividades da autuada (46.39-7-01) se encontra no item 8 do Anexo do mencionado Decreto.

Como visto nas observações acima, o benefício fiscal não é dado para produtos específicos, mas sim, para atividades econômicas específicas.

Da inteligência de tais artigos se verifica que, o Decreto em tela propicia saídas com redução de base de cálculo, em operações destinadas a contribuintes inscritos no cadastro de contribuintes do estado da Bahia, e que, havendo crédito em valor superior ao do débito, há que ser feito o ajuste, por meio de estorno de crédito, de forma a que o contribuinte não tenha acumulação indevida, pelo fato de pagar um imposto menor na saída, do que aquele apropriado como crédito na entrada, frente ao benefício concedido.

E assim não procedeu o sujeito passivo, o que proporcionou a autuação, nos termos dos já citados demonstrativos integrantes do Auto de Infração.

O Decreto 7.799/00 estabelece, como visto acima, que as empresas possam reduzir a tributação nas saídas de mercadorias, de acordo com os seus termos, sendo a sua adesão e implementação de seu teor opcional pelos contribuintes, ou seja, aqueles que assim desejarem aproveitar a sua sistemática devem se manifestar perante a Fazenda Pública, e celebrar o chamado “Termo de Acordo”, que nada mais é do que um contrato de adesão, com seus termos e cláusulas, além de disposições a serem seguidas.

E neste momento, saindo um pouco da esfera tributária, adentrando na esfera civil, especificamente na teoria dos contratos, e a sua aplicação, bem como o fato de este (contrato) estabelecer direitos e deveres entre as partes, os quais devem ser observados e cumpridos. E o Termo de Acordo celebrado nada mais é do que um contrato, como afirmado em momento anterior.

Estamos a falar, portanto, do *Pacta sunt servanda* termo que significa que “os pactos devem ser cumpridos”, representando o princípio da força obrigatória dos contratos, que diz: se as partes estiverem de acordo e desejarem se submeter a regras estabelecidas por elas próprias, o contrato obriga seu cumprimento como se fosse lei.

Isso diante do fato de os contratos estarem inseridos no nosso cotidiano, sendo que praticamente todos os atos cotidianamente praticados estão inseridos em alguma das fases de um contrato, sendo exigido segurança em relação aos pactos humanos, de modo que o *pacta sunt servanda* representa importante pilar das relações privadas.

Tal princípio, é, pois, consequência imediata da autonomia da vontade, uma vez que estando as partes de acordo e queiram se submeter a regras por elas próprias estabelecidas, o contrato obriga os contratantes como se fosse lei, devendo o pacto se sujeitar a todos os pressupostos e requisitos impostos pelo ordenamento jurídico para que seja válido.

No Brasil, se manifesta como um princípio não escrito, e possuindo o caráter de princípio geral do direito contratual, cuja desobediência acarreta consequências previstas em lei, pode-se dizer que é um princípio válido e consagrado, uma vez que não teria sentido a autonomia da vontade se os pactos não tivessem força vinculativa e obrigatória entre as partes.

Decorre, pois, da ampla liberdade concedida as partes na contratação de seus interesses e para um fim específico, observados os seus requisitos de existência, validade e eficácia, e sua intangibilidade impõe aos contratantes que, em situação de normalidade, venham a cumprir com suas obrigações nos exatos termos que foram pactuadas, sob pena de responderem de várias formas pelos prejuízos que ocasionarem a outra parte frente ao seu descumprimento.

Uma das consequências de tal Princípio decorre da impossibilidade de alteração do pactuado sem que outro trato venha o substituir ou extinguir, conferindo segurança aos negócios jurídicos, sobretudo na visão da parte que venha a ser prejudicada pelo não cumprimento da outra parte.

Na teoria dos negócios jurídicos, há de se fazer a distinção entre os atos unilaterais e os bilaterais, sendo aqueles os que se aperfeiçoam pela manifestação da vontade de uma das partes, enquanto estes, os que nos interessam, dependem da coincidência de dois ou mais consentimentos. Os negócios bilaterais, isto é, os que decorrem de acordo de mais de uma vontade, são os contratos. Logo, temos que o contrato representa uma espécie do gênero negócio jurídico.

A diferença específica entre ambos consiste na circunstância de o aperfeiçoamento do contrato depender da conjunção da vontade de duas ou mais partes, e, conseqüentemente, a formação do negócio jurídico depender da conjunção de duas vontades, nos encontramos na presença de um contrato, que é, pois, o acordo de duas ou mais vontades, em vista de produzir efeitos jurídicos.

O artigo 421 do Código Civil dispõe que a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato, existindo vários princípios que regem o direito contratual e se constatando o fato de o legislador vir restringido, mais ou menos, a liberdade contratual, a qual somente encontra restrição na lei, e só nela.

Diante de tais colocações, o contrato não se circunscreve apenas ao Direito das Obrigações, estendendo-se aos outros ramos do direito privado e mesmo ao direito público, e, embora não se possa negar o aspecto contratual de muitas relações jurídicas que se estabelecem mediante o acordo de vontades e fora do terreno patrimonial, uma parte considerável da doutrina procura limitar o conceito de contrato, em sentido estrito, aos ajustes que constituam, regulem ou extingam direitos e obrigações.

Nesta senda, o *pacta sunt servanda*, ao lado da autonomia privada e da relatividade das convenções, é parte dos princípios tradicionais dos contratos e a sua força obrigatória dos contratos determina que os mesmos são considerados obrigações justamente pela força impositiva que lhe é atribuída.

Logo, ao celebrar o Termo de Acordo de adesão aos ditames do Decreto 7.799/00, de forma voluntária e espontânea, o contribuinte se sujeita ao cumprimento de suas cláusulas devidamente pactuadas na sua inteireza.

No caso dos contratos por adesão, como no presente, simplesmente caberia à empresa autuada não o celebrar, tributando normalmente as suas operações de saídas, como afirmado, ainda que a sua EFD e seus registros fiscais digam e demonstrem em sentido contrário.

A respeito, posso mencionar o entendimento dos Tribunais Superiores, especialmente o STJ, acerca do *pacta sunt servanda*, dentre os quais posso mencionar trecho do Agravo em Recurso Especial 1876305/RJ, relatado pela Ministra Maria Isabel Gallotti, julgado em 29/11/2021:

*“Considerando que o contrato faz lei entre as partes, de rigor o cumprimento dos dispositivos acordados, sobretudo se estiver conforme legislação pertinente. Aplicação do princípio da lei entre as partes (lex inter partes) e o da observância do pactuado (pacta sunt servanda). Recurso ao qual se nega provimento”.*

Muito embora não diga tal decisão respeito a matéria tributária, vale para o acordo de vontades celebrado entre o estado da Bahia e a empresa autuada quanto ao tratamento tributário a ser aplicado em suas operações comerciais.

De igual forma, posso mencionar também decisão monocrática do Ministro do STJ Luís Felipe Salomão, quando da apreciação do Agravo em Recurso Especial 2024303/SP, datada de 02/02/2022, no qual assim se manifesta em relação a celebração de contratos, para rejeitar o Recurso interposto:

*“Dessa forma, deve prevalecer o pactuado entre as partes, não cabendo a este Juízo modificar referido instrumento, tampouco anular a cláusula impugnada pela autora.*

*O contrato faz lei entre as partes, ficando, pois, obrigadas a cumprir aquilo que expressamente ficou avençado.*

*Tal contrato caracteriza verdadeiro ato jurídico perfeito, não comportando discussão acerca de suas cláusulas”.*

No mesmo sentido, decisão monocrática do Ministro do STJ Humberto Martins, no Agravo em Recurso Especial 1881820/RJ, de 04/08/2021:

*“A autonomia da vontade é a liberdade de escolha que o contratante pode fazer sobre celebrar ou não o contrato, e se positivo, de selecionar com quem irá contratar, e ainda de escolher o conteúdo do contrato, mediante declaração de vontade, encontra-se definido aí o seu livre consentimento em contratar.*

*A liberdade contratual é assim a possibilidade de as partes celebrarem o contrato da maneira como melhor lhes interessar, podendo escolher qual o melhor contrato que se adéqua aos seus interesses.*

*E ainda o contrato entabulado entre as partes não apresenta qualquer vício e/ou gravame que macule a sua validade, produzindo regularmente os seus efeitos, porquanto preenchidos todos os requisitos dos artigos 104, 138 e 145 todos do Código Civil.*

*Ademais, a regra contratual básica que prevalece é a de que as partes de um contrato se obrigam a fazer o que foi especificado no contrato. Ocorre que, no caso em tela, o Recorrido tenta se esquivar de suas obrigações.*



*O princípio da boa-fé, que exige das partes comportamento ético, baseado na confiança e na lealdade, deve nortear qualquer relação jurídica. De acordo com o artigo 422 do CC, 'os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios da probidade e boa-fé'.*

*Porém, a boa-fé não constitui apenas um imperativo ético abstrato, mas sim uma norma que condiciona e legitima as cláusulas contratuais até suas últimas consequências.*

*Os contratos existem para serem cumpridos. Este brocardo é a tradução livre do latim pacta sunt servanda. É muito mais que um dito jurídico, porém.*

*Encerra um princípio de Direito, no ramo das Obrigações Contratuais. É o princípio da força obrigatória supracitada, segundo o qual o contrato faz lei entre as partes”.*

Assim, não concordando com os termos contratuais colocados pelo estado da Bahia, para que as operações fossem amparadas por redução de base de cálculo, benefício encartado no corpo do Decreto 7799/00, a empresa autuada deveria abrir mão de sua adesão via celebração de Termo de Acordo, verdadeiro contrato em todos os sentidos jurídicos.

E aqui, por tais razões, neste momento, se falar em falta de amparo legal para a realização do estorno, quando aceitou irrestritamente tal condição imposta pelo estado, não se apresenta como a melhor das posições, com a devida *vênia*, sequer este é o momento para tal insurgência.

Ressalto, mais uma vez, por importante, que os benefícios previstos no Decreto 7799/00 se aplicam às atividades econômicas desenvolvidas pelas empresas, condicionado às operações realizadas com contribuintes inscritos no cadastro estadual, não falando em momento algum a produtos.

Acaso tenha a autuada tributado normalmente um ou outro produto, em operação com contribuinte inscrito no CAD-ICMS, tem o direito de, por meio de procedimento administrativo apartado, requerer a repetição do indébito acaso existente, indicando precisamente os documentos, os destinatários e outras informações importantes para as identificá-las, uma vez que a plotagem apresentada à fl. 288 não indica o destinatário da mercadoria.

Quanto aos argumentos defensivos a respeito da redução de base de cálculo e o aproveitamento dos créditos nas operações de aquisição, que ao seu entender iriam em sentido contrário ao da sistemática de não cumulatividade do imposto, esclareço que o STF tem reafirmado posição segundo a qual a redução da base de cálculo equivale a uma isenção parcial, para fins de utilização de créditos do Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias (ICMS), podendo neste caso, tomar como paradigma a Tese de Repercussão Geral nº 299, de que redução de base de cálculo equivale a isenção parcial.

Posso, ainda, mencionar decisão no julgamento do Recurso Extraordinário 635.688, com repercussão geral reconhecida.

Tal decisão possui a seguinte Ementa:

*“Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido”. (RE 635688, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe de 12/02/2015 publicado em 13/02/2015). Nesta decisão, o relator sustenta que “Embora usando estrutura jurídica diversa, a redução de base de cálculo e de alíquota têm semelhante efeito prático, pois desoneram no todo ou em parte o pagamento do tributo” (...) “Alterar a hipótese, a base de cálculo ou a alíquota, pode significar adotar um caminho diferente para alcançar um mesmo objetivo, que é eximir o contribuinte do pagamento do tributo, em todo ou em parte”, finaliza.*

Posso, de igual maneira, também mencionar entendimento firmado também no âmbito do STF quando da apreciação de apropriação de crédito fiscal proporcional, em sistema de tributação no

qual o contribuinte possa aderir por opção, como na hipótese do Decreto 7.799/00, caso em apreciação neste lançamento:

*“IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – BASE DE INCIDÊNCIA REDUZIDA – SISTEMA OPCIONAL. Sendo opcional o sistema a envolver base do tributo reduzida, não se tem violência ao princípio da não cumulatividade no que considerado o crédito de forma proporcional”.* (RE 477.323, Relator Ministro Marco Aurélio Melo, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, DJe publicado em 10/02/2015).

Entendo ainda conveniente reproduzir entendimento da SEFAZ/BA, no Parecer 7.636 GECOT/DITRI, datado de 12/05/2009, o qual deve ser interpretado em seu conteúdo, desprezando o aspecto temporal, bem como por não vincular a autuada, mas servindo de parâmetro para o julgador:

*“Em consonância com o princípio constitucional da não cumulatividade, o RICMS-BA/97, no artigo 93 assegura aos contribuintes o direito a apropriação do crédito fiscal do valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de mercadorias para comercialização, ressalvando, no § 1º, inciso I, que a utilização do crédito fiscal condiciona-se a que as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.*

*Ademais, ao disciplinar a aplicação do benefício fiscal da redução da base de cálculo do imposto, o Regulamento, no artigo 35-A, inciso II, e parágrafo único, estabelece a não apropriação proporcional dos créditos fiscais relativos a mercadoria quando a saída ou prestação subsequente for reduzida, determinando expressamente o estorno proporcional dos créditos relativos às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, observado, quando estabelecido, o limite de carga tributária e as disposições expressas de manutenção de crédito, quando as mercadorias forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, na forma prevista no artigo 100, inciso II.*

(...)

*Conclui-se que, inexistindo norma expressa de manutenção de crédito, prevalece a vedação de sua utilização no tocante às aquisições de produtos não tributadas ou isentos do imposto, ou beneficiados pela redução de base de cálculo nas saídas subsequentes, na proporção da redução aplicada. Dessa forma, e considerando a inexistência de regra de manutenção para as operações indicadas na petição apresentada, temos que os procedimentos ali descritos não encontram amparo na legislação. Assim sendo, temos que a Consulente não poderá aplicá-los”.*

Posso, ainda, citar o fato de que em julgamento do Auto de Infração 293872.0003/09-7, que resultou no Acórdão JJF 0271-02/13, julgado em 26/11/2013, tenha sido registrado o seguinte entendimento por este órgão julgador administrativo:

*“Com relação à infração 04, diz que apesar de sua convicção com relação à inconstitucionalidade do estorno de crédito em razão de saídas com redução de base de cálculo, por não se tratar de operação sujeita a não incidência ou isenção como previsto pelo art. 155, § 2º, II, b da Constituição Federal, reconhece que o Supremo Tribunal Federal posicionou-se contrariamente à tese defendida por toda a doutrina, como se observa das lições dos Professores Sacha Calmon, José Eduardo Soares de Melo e Roque Antônio Carraza, que foram transcritas.*

*Com base no posicionamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a redução de base de cálculo seria isenção parcial, de modo a autorizar o estorno do crédito nos termos do art. 155, § 2º, II, b, diz que optou por efetuar o pagamento deste valor, com a redução da multa, reservando-se ao direito de pleitear a repetição dos valores pagos na hipótese de o entendimento do Supremo Tribunal Federal vir a ser revertido, alinhando-se com a melhor doutrina”.*

Temos, ainda que no presente caso, a resolução da lide depende da análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, quanto a verificação de ter efetuado ou não os estornos de crédito determinados pela legislação, a qual foi buscada de forma incessante no feito.

A respeito, Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo*

*administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.*

José dos Santos Carvalho Filho (Manual de direito administrativo. 12ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio “*autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram*”.

Para Paulo de Barros Carvalho (A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 105.), o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A prova, pois, assume, relevância no tocante ao processo administrativo fiscal, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Como já observado, não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências,

inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como ocorrido e firmado acima, quando da rejeição do pedido formulado pelo contribuinte.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Todavia, o sujeito passivo não trouxe aos autos qualquer elemento probante definido e específico, no sentido de desconstituir a acusação, apenas reiterando seguidamente os argumentos já enfrentados e analisados, sem o condão de conseguir convencer o julgador de que a sua verdade haveria de prevalecer.

Não trouxe a empresa autuada qualquer individualização de lançamento que pudesse correlacionar nota fiscal com o seu respectivo registro, acaso existente, o que torna a função do julgador bastante ingrata, em tentar localizar os documentos arrolados, tal como tentado, sem qualquer sucesso. O correto seria que houvesse a necessária indicação, a fim de que ao menos por amostragem, se pudesse constatar a veracidade das alegações defensivas, o que não se tornou possível, diante da pura juntada de uma massa de documentos, sequer indicação de registro, feito apenas de forma genérica, o que torna a tese defensiva frágil e desprovida da necessária credibilidade, conforme analisado, linhas acima.

Quanto ao fato alegado de ter tributado com a alíquota cheia operações com mercadorias, pode a empresa, mediante procedimento administrativo apartado, requerer, sendo o caso, a repetição do indébito, observando as determinações dos artigos 73 a 79 do RPAF/99, observando o prazo decadencial.

Logo, diante de tais fatos e me alinhando aos dados e levantamentos elaborados pela autuante, mantenho a autuação como posta na exordial. Auto de Infração procedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207101.0005/21-8**, lavrado contra **DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$ 130.134,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “b”, da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões virtual do CONSEF, 17 de março de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR