

A. I. N° - 279459.0015/21-8
AUTUADO - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
AUTUANTE - FERNANDO ANTÔNIO MENA BARRETO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 03/06/2022

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0082-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. 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. O contribuinte não consegue se opor de forma contundente à acusação fiscal, sequer elidi-la. Rejeitadas as questões preliminares suscitadas. Indeferido o pedido para realização de perícia fiscal. Mantida a multa sugerida pelo autuante, por impossibilidade legal de sua redução ou exclusão. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 07 de junho de 2021 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 143.003,05, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

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, nos meses de setembro a novembro de 2018. Consta a indicação do autuante: “*Contribuinte é signatário de Termo de acordo relativo decreto 7799/00 onde se beneficia conforme Art. 1 desse decreto da redução da base de cálculo em todas as suas operações internas em 41,176% de forma a carga tributária ficar em 10,59% a partir de 10 de março de 2016.*

Para as operações interestaduais o contribuinte utiliza o crédito presumido de 16.667% sobre o valor do imposto conforme Art. 2 desse mesmo decreto de forma a carga tributária ficar em 10%.

Em contrapartida, conforme Art. 6 o contribuinte terá que limitar em 10% do valor do crédito do ICMS relativo suas aquisições de com alíquotas iguais e superiores a 10%.

O que diz o Art. 6 do decreto 7799/00 com muita clareza?

Art. 6º Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 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. (Redação dada ao caput pelo Decreto nº 13.339, de 07/10/11, DOE BA de 08/10/11, com efeitos a partir de 01/11/11).

Contribuinte incorre no erro quando não limita em 10% o imposto relativo as entradas das mercadorias, e em diversas ocasiões essa infração já teve procedência nos julgamentos conforme Acórdãos CJF 0314 – JJF 0163 – JJF 0233.

Tudo conforme demonstrativos analíticos, livros apuração ICMS (EFD) e acórdãos gravados em DVD anexo”.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, constituídos na forma do documento de fls. 42 e 43 apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 17 a 37, onde suscita, após resumo dos fatos, a nulidade do lançamento por violação à ampla defesa, ao contraditório, ao devido processo legal e a segurança jurídica, por ausência de comprovação da infração e descumprimento de dispositivo expresso em Lei.

Após transcrever o artigo 2º do RPAF/99, reitera a violação de tais princípios, ao argumento de que um dos requisitos para a liquidez do Auto de Infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove e ao não proceder desta forma o autuante afronta os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta ao artigo 39, inciso VI, do RPAF/99, copiado.

Registra que para comprovar tal assertiva, ter o autuante apresentado planilha “*'Estorno a menor crédito dec. 779900 2018'*”, sendo que na aba “*cálculo limite crédito*”, se informa a data de emissão da nota fiscal, CNPJ do emitente, CFOP da operação, o número da nota fiscal e a descrição do bem.

Ainda assim, percebe carecer o Auto de Infração de elementos que assegurem o juízo de valor ou apresente certeza jurídica aos valores dados/apresentados, vez ter deixado de apresentar cópias das notas fiscais, ou, no mínimo, as chaves de acesso para lograr comprovar os dados indicados e, por sua vez, a acusação fiscal.

Acrescenta que também deveria ter comprovado a efetiva saída das mercadorias consideradas no “*cálculo limite crédito*”, por meio das respectivas notas fiscais, e com isso lastrear o cálculo proporcional exibido nas abas “*participação % set*”, “*participação % out*” e “*participação % nov*”, justificando via de consequência, os valores dispostos em “*resumo*”, conforme tabela apresentada.

Somente com a apresentação das notas fiscais de entradas que compuseram o lançamento se poderia comprovar a escrituração do crédito proporcional e com as notas fiscais de saída as operações realizadas com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, cerne da acusação, e com isso, conferir a validade da ação fiscal.

Aduz que a apresentação impressa dos documentos que respaldaram a infração é obrigação legal de extrema relevância, não faculdade da fiscalização, não sendo a planilha apresentada suficiente para provar a infração.

Frisa que a ausência de documentação prejudica a verificação da materialidade da indicação, descrição e valores apresentados, situação que viola tanto o seu direito de defesa, como o convencimento justificado do julgador, posto que sem a confirmação da materialidade do que se alega é impossível se manter a liquidez, certeza e exigibilidade do tributo.

Se antecipando ao argumento de que a dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de posse da autuada, reforça que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é obrigatoriedade disposta em lei, e não uma faculdade da fiscalização, reafirmando que a planilha apresentada, mesmo que elaborada com os dados do contribuinte não é o suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Ressalta que a ampla defesa está prejudicada, porque tanto a empresa, quanto o julgador estão impedidos de constatar efetivamente a procedência da acusação, que depende de análise de todos os dados caracterizadores da operação.

Observa ter o autuante apenas promovido o levantamento de produto adquirido, conforme indica a planilha, mas não apresentou as notas fiscais pertinentes, e desta forma, tal como apresentado, o Auto de Infração não confere segurança jurídica necessária para a validade do lançamento.

Lembra que o § 1º do artigo 39 do RPAF/99 só excepciona as exigências meramente formais, e no caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis.

Traz julgados do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), no sentido de sua tese, arrematando que a premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo resumido, sem apresentar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário, e tais elementos que lhe respaldaram.

Invoca, a seguir, o artigo 142 do CTN, segundo o qual compete à autoridade competente para lançar, a obrigatoriedade de discriminar clara e precisamente os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

Fala restar claro que o Auto de Infração para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo, sendo qualquer ambiguidade inválida.

Ao seu ver, tal falha se consubstancia no fato de a fiscalização não ter cumprido a sua obrigação legal, pois apresentou o débito sem os documentos correlatos, desprezando o direito ao contraditório e ampla defesa, constitucionalmente assegurados, na forma do artigo 5º, inciso LV da Constituição.

No mesmo sentido, lembra a disposição do artigo 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF/99 (reproduzidos), além do entendimento do CONSEF, representado pelos Acórdãos JJF 2027/00 e CJF 0384-12/02, copiados em suas Ementas.

Conclui ser impositiva a declaração de nulidade do Auto de Infração diante da desobediência a dispositivos expressos em lei e porque essa insegurança repercuta no seu amplo direito de defesa.

Salienta não se tratar de meras incorreções ou omissões formais, se tratando de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, por retirar o seu direito de defesa, razão pela qual evidente a nulidade do procedimento administrativo fiscal efetivado através do presente Auto de Infração.

No mérito, argumenta que o autuante, para apuração do estorno tido como devido, não considerou a efetiva saída da mercadoria, propondo a adoção de um estorno proporcional às saídas do mês, ainda que a mercadoria adquirida não tenha, efetivamente, saído.

Indica que ao adquirir bens ou mercadorias, se credita pela operação e somente realiza o estorno quando da efetiva saída, especialmente por desconhecer a tributação da operação futura, se tratará de operação interna ou interestadual, esta sujeita a redução de base de cálculo.

Alega não serem todas as operações de saídas promovidas que estão sujeitas à redução de base de cálculo, e por conseguinte, ao estorno de crédito proposto pelo autuante, e apenas quando das saídas com redução de base de cálculo é que deve realizar o estorno do crédito e não no mês da aquisição, conforme proposto.

Após reproduzir os artigos 1º e 2º do Decreto 7.799/00, aponta estar submetida a duas situações distintas: nas operações internas, com redução de base de cálculo e nas operações interestaduais, sem redução de base de cálculo, sendo o fator determinante para a compensação integral do crédito fiscal na aquisição e seu estorno apenas quando da ocorrência da saída interna com redução de base de cálculo em 41,176%.

Reafirma que diante da não cumulatividade do ICMS, prevista no artigo 155, inciso II e § 2º, I da Constituição Federal, reproduzida na Lei Complementar 87/96, artigo 19, creditar-se do imposto é a regra, tendo a Lei Complementar referida reafirmado a não cumulatividade enquanto princípio

basilar do ICMS, elencando as hipóteses excepcionais de vedação ao crédito, dentre as quais não se encontra a aquisição de mercadoria sujeita à venda com redução de base de cálculo, transcrevendo o trecho da legislação mencionada, além dos seus artigos 20 e 21.

Se a Lei Complementar 87/96 determina expressamente o estorno do crédito relativo a operação não tributada ou isenta cuja circunstância era desconhecida na aquisição, é o mesmo que dizer ser legítimo o aproveitamento do crédito quando a operação seguinte é isenta ou não tributada era desconhecida no momento da apuração, sendo devido o estorno, completa.

Traz a baila o teor do artigo 29, *caput*, combinado com o artigo 30 da Lei 7.014/96, para firmar inexistir dúvidas quanto a legalidade do procedimento adotado, primeiro porque o Decreto “7.799/96” impõe repercussões tributárias para as saídas internas e interestaduais, e segundo, desconhecendo a natureza jurídica da saída subsequente na data da entrada, cabe ao contribuinte aproveitar o crédito, e, posteriormente, o estorno proporcional, consoante artigo 21, inciso I, da Lei Complementar 87/96 combinado com o artigo 30, inciso I da Lei 7.014/96.

Chama mais uma vez atenção para o fato de o autuante ter deixado de comprovar que as operações de entrada consideradas para obter o valor total do estorno no período, tiveram efetiva saída nos períodos autuados, conforme já exposto na arguição preliminar.

Conclui, a partir dos dados apresentados pelo autuante, que o mesmo não propõe o estorno do crédito quando da efetiva saída da mercadoria, mas quando da aquisição, considerando o índice de participação das saídas internas do mês de referência, com as saídas totais, ainda que naquele mês não tenha ocorrido a saída efetiva da mercadoria.

Reforça que sem a comprovação de que todas as entradas tiveram efetiva saída nos períodos autuados, não há que se falar em estorno, sendo manifestamente legítimo o crédito, ou seja, inexistem provas de que as mercadorias adquiridas em setembro foram comercializadas em setembro, outubro, ou novembro de 2018, pois enquanto permanecerem nos seus estoques, não há que se falar em estorno, o que evidenciaria a improcedência do lançamento.

Traz exemplo hipotético sob forma de tabela de cálculo, finalizando no sentido de que o mesmo é elucidador do equívoco do fisco, para determinar o montante do estorno do crédito. Em razão da aplicação do Decreto 7.799/00, motivo pela qual a cobrança é nula e/ou improcedente.

Traz doutrina de Paulo Celso Bonilha e Ives Gandra Martins a respeito dos elementos configuradores da ocorrência do fato gerador tributário, em trechos reproduzidos.

Percebe que as imprecisões apontadas demonstram que o procedimento não é absoluto para verificar o estorno devido, dentre ao fato de o fisco ter erigido a má-fé como ideia e modelo maior, quando, nestes casos o direito tem consagrado que havendo dúvida, se interprete a norma de forma mais benéfica em favor do contribuinte, nos termos do artigo 112 do CTN, diante da presunção da boa-fé.

Arremata que o princípio da moralidade deve nortear a atuação do Estado, consoante artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, sendo que tal princípio consubstancia a proteção ao valor jurídico da lealdade e da boa-fé nas relações entre os agentes privados, devendo reger as relações entre o Estado e os indivíduos, motivo pelo qual também improcede a presente autuação.

Abordando o que considera exorbitância da multa aplicada, impropriedade que verifica, ainda que comprovada a insubsistência da exigência fiscal, elencando as duas razões que afastariam a possibilidade de aplicação da mesma em tal patamar (60%): a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a sua aplicação, e a exorbitância da mesma, em violação ao princípio do não confisco.

Aduz, no que tange ao primeiro ponto, ser cediço que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela.

Assevera que longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento, perpetrado com amparo na mais lídima boa-fé, foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário, não podendo ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir o regramento de regência.

Interpreta afastada a possibilidade de aplicação da multa, ou impor-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução, inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional.

Em relação a segunda questão, percebe que a multa aplicada viola frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o não confisco, consagrado no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, o qual veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

Alega que a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face das legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proportionalidade, estando limitada pelo princípio da vedação de confisco.

Menciona que o STF, em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e *erga omnes*), consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco.

Colaciona ementas do RE 523471 Ag, relatado pelo Ministro Joaquim Barbosa, 2ª Turma, em 06/04/2010, além de decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, na Apelação Cível 2006.005459-9, 1ª Câmara Cível, julgada em 27/07/2010.

Vislumbra dever ser levado em consideração também o benefício da dúvida, uma vez que o artigo 112 do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma deve favorecer ao contribuinte.

Conclui no sentido de que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora, razão pela qual requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que tange à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Tem como evidenciada, pelo desenvolvimento dos argumentos, a certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da nulidade e/ou improcedência da autuação, mas se dúvida restar, de acordo com tal determinação legal, que se aplique a interpretação mais favorável ao contribuinte, julgando nulo e/ou improcedente o Auto de Infração em combate.

Requer, *in fine*, a declaração de nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal.

Sucessivamente, em não sendo acolhido o pedido anterior, pede a redução ou afastamento da multa aplicada, em respeito aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco, e que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica de forma mais favorável a si, nos termos do artigo 112 do CTN.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente quanto a juntada de documentos aos autos, bem como realização de perícia técnica, a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 74 a 79, esclarece ser o contribuinte signatário de Termo de Acordo de Atacadista, possuindo redução de base de cálculo nas saídas de suas

mercadorias, conforme Decreto 7.799/00, e como contrapartida, terá que estornar o crédito do ICMS de suas entradas de mercadorias daquilo que exceder 10%.

Reproduz o teor do artigo 6º do Decreto 7.799/00, asseverando que o contribuinte adota corretamente o limite de crédito de 10% sobre as entradas, estando, assim, de acordo com o mencionado artigo, o que se comprova nas planilhas de estorno de crédito constantes de mídia apensada aos autos.

Ressalta, contudo, que a metodologia utilizada pelo mesmo para estornar o crédito do imposto é totalmente oposta ao que diz o artigo 6º do Decreto 7.799/00, eis que baseada na soma do peso (quantitativo em kg) da saída de cada código de mercadoria, multiplicado pelo preço médio de entrada (R\$/kg) da respectiva mercadoria, obtendo daí a base de cálculo para o estorno do crédito a ser realizado.

Aponta que tal mecanismo despreza totalmente as notas fiscais de entradas, se lastreando, integralmente, nas saídas das mercadorias através dos seus códigos e quantitativos em quilogramas, ou seja, uma maneira totalmente diferente ao que diz o artigo 6º do Decreto 7.799/00.

Frisa que esta maneira de se basear nas saídas das mercadorias pelo seu código e valorizar pelo preço médio de entrada é que trouxe as diferenças apuradas na fiscalização já que o preço de entrada, logicamente, é bem inferior ao preço de saída das mercadorias e, para piorar, se a mercadoria não tiver saída do estoque, não há estorno a ser feito.

Indica que somente foram estornados os créditos de aquisições de mercadorias vinculadas a operações de saídas com uso do benefício fiscal, na proporção delas em relação ao montante total, conforme memória de cálculo em planilha gravada na mídia apensa aos autos.

Registra que para o cálculo da participação das saídas, fez proporção das saídas internas de CFOP 5102, que gozam do benefício da redução de base de cálculo em relação as transferências, com o uso do CFOP 5152, que não gozam do benefício fiscal.

Portanto, as transferências (CFOP 5152) estão excluídas do valor do estorno em virtude de não terem repercussão já que os destinatários são lojas do grupo, que se creditam do valor do imposto destacado e não gozam do benefício fiscal do Decreto 7.799/00, arremata.

Explicita a seguir, o método empregado pelo contribuinte para calcular o valor do estorno de crédito do ICMS em setembro de 2018, relativo ao produto DET PO BRILHANT M TECI 27X500, em contraponto com o método tido como correto e previsto no artigo 6º do Decreto 7.799/00, representando uma diferença de R\$ 925,04.

Faz o mesmo com o produto SABÃO DE CÔCO SANTA MARIA 50X200G, cuja entrada ocorreu em novembro de 2018, apurando diferença de R\$ 1.020,00.

Vê que o contribuinte leva em consideração a quantidade vendida para encontrar o crédito, o crédito do ICMS na entrada e o limite de crédito de 10%, ou seja, todos os cálculos giram em torno da quantidade vendida, desprezando o método correto que seria limitar o crédito a 10% e assim calcular o estorno diminuindo esse valor pelo ICMS destacado na nota fiscal.

Assevera que tal método de cálculo se encontra nos “prints” anexos e planilhas do contribuinte, gravadas em mídia, também anexa.

Pontua parecer a defesa desconhecer o fato de que toda a fiscalização foi feita com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) da empresa, onde se registram todas as operações de entradas e saídas, das notas fiscais recebidas e emitidas pelo contribuinte, sendo o trabalho fiscal baseado nos dados extraídos destas operações com detalhamento nas planilhas das datas, notas fiscais eletrônicas, código, mercadoria, quantidade, valor do item, base de cálculo, valor do ICMS, etc.

Tem a argumentação defensiva como inadmissível, lhe parecendo falta de recursos para contestar a infração, e diante de tal fato gravou todas as notas fiscais de entradas e saídas do exercício de 2018 em mídia (fl. 80).

A título de amostragem, assevera anexar algumas notas fiscais de entradas e saídas às fls. 81 a 89.

Diante do exposto, ratifica a autuação, solicitando a procedência do Auto de Infração.

Tendo sido feito o encaminhamento do processo pelo órgão preparador em 11/11/2021, para fins de instrução e julgamento, desconhecendo o fato de o autuante ter acostado novos documentos às fls. 81 a 103, além de mídia em CD, que não constavam originalmente do lançamento, em 29/11/2021 o mesmo foi convertido em diligência, a fim de que o autuado fosse cientificado da informação fiscal e dos novos elementos trazidos nela trazidos, com prazo para manifestação de dez dias.

Intimado regularmente em 04/02/2022 (fl. 109), o sujeito passivo retorna aos autos para se manifestar (fls. 112 a 116), no sentido de que, após resumir os fatos até então ocorridos, apontar que a informação fiscal passa à margem do cerne da discussão posta na defesa, quanto a impossibilidade de se exigir o estorno do crédito fiscal correspondente à totalidade das entradas do mês, partindo da equivocada premissa de que todas as operações de saídas do período gozavam do incentivo fiscal.

Explica que ao adquirir bens ou mercadorias, por não conhecer o destino que será dado às aquisições, saídas incentivadas e não incentivadas, aproveita o crédito integral da operação e realiza o estorno quando da efetiva saída, e somente a saída incentivada está sujeita à redução de base de cálculo em 41,76% e, por conseguinte, à limitação do crédito fiscal.

De fato, diante da não cumulatividade do ICMS, prevista no artigo 155, inciso II, e § 2º, I da Constituição Federal, e reproduzida no artigo 19 da Lei Complementar 87/96, creditar-se do imposto é regra, e nos casos em que a tributação da saída subsequente não conhecida no momento da aquisição, o artigo 21 da Lei Complementar 87/96 (reproduzido), determina o estorno no crédito, amoldando-se ao caso em tela.

Invoca, no mesmo sentido, o artigo 29, *caput*, combinado com o artigo 30 da Lei 7.014/96 (transcritos), igualmente, preveem o estorno do crédito quando a saída for não tributada ou isenta e a circunstância for desconhecida na data da entrada.

Justifica ser esta a razão para o estorno do crédito, ou seja, o fato de o contribuinte desconhecer, no momento da aquisição, o regime de tributação da saída, e observada a incidência do benefício fiscal, inicialmente escriturado, é estornado.

Indica que a divergência existente se limita quanto ao momento em que o crédito deve ser estornado, a empresa, considerando a legislação supracitada, entende dever ser quando do momento da saída, e o Fisco que o estorno deve ocorrer ainda que não tenha havido a saída efetiva.

Argumenta no sentido de que ao determinar a Lei Complementar 87/96 de forma expressa o estorno do crédito relativo à operação não tributada ou isenta, cuja circunstância era desconhecida na aquisição, é o mesmo que dizer ser legítimo o aproveitamento do crédito fiscal no momento da aquisição, sendo devido o estorno quando da saída incentivada, tendo a fiscalização, apesar dos fundamentos, considerado os cálculos da empresa em desconformidade com o Decreto 7.799/00.

Analisando o caso concreto apontado na informação fiscal, a nota fiscal 574.117 ensejaria o estorno de crédito de R\$ 1.698,84, ao passo que a empresa teria estornado apenas R\$ 713,80, verificando que a diferença consiste no fato de, das 1190 unidades adquiridas por meio do documento fiscal, procedeu o estorno proporcional à venda de apenas 500 unidades, sendo que o

crédito fiscal correspondente às 690 unidades ainda não vendidas será estornado quando da efetiva venda.

Sustenta que tivesse o autuante observado todas as operações de venda, teria concluído que a única diferença entre seu entendimento e a providência tomada pela empresa estaria no momento do estorno, diante do fato de que se no mês de janeiro de 2022 adquiriu 1190 unidades de determinado produto, mas só vendeu 500, em janeiro de 2022 estornará apenas o crédito correspondente às unidades comercializadas, e quando as demais unidades forem vendidas em fevereiro de 2022, neste mês da efetiva venda estornará o crédito fiscal correspondente às 690 unidades vendidas, e assim sendo, a soma do estorno de janeiro e fevereiro corresponderá exatamente ao apontado pela Fiscalização.

Esclarece que o estorno do crédito na forma exigida pelo Fisco parte da equivocada premissa de que todas as mercadorias foram comercializadas com redução de base de cálculo, sendo o fato conhecido quando da aquisição.

Chama atenção para o fato de que a par dos argumentos que evidenciam a legitimidade do crédito, deve-se observar, ainda, que o autuante deixou de comprovar que as operações de entradas consideradas para obter o valor total do estorno no período, tiveram efetiva saída nos períodos autuados, conforme exposto na impugnação, como preliminar de nulidade, sendo que tal constatação macula grosseiramente o lançamento, tornando-o além de improcedente, ilíquido e incerto, logo, inexigível.

Sem a comprovação de que todas as entradas tiveram efetiva saída nos períodos autuados, não há que se falar em estorno, sendo manifestamente legítimo o crédito, uma vez que o dever de produzir provas para sustentar o lançamento é do Fisco, não se podendo transferir o mesmo, tal como prevê o artigo 142 do CTN.

Repisa o pleito para expurgar, ou no mínimo reduzir a multa aplicada, no percentual de 60% sobre o valor principal, dada a inexistência de intuito de fraude ao erário, além do que a Constituição Federal veda a utilização do tributo com efeito confiscatório (artigo 150, inciso IV), ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

Requer a aplicação do artigo 112 do CTN, acaso subsista alguma dúvida com relação à nulidade e/ou improcedência do lançamento, em prol da autuada.

Finaliza reiterando os termos da defesa inicial, pugnando pela declaração de nulidade e/ou improcedência do lançamento.

Retornando ao feito, o autuante à fl. 122, se manifesta nos seguintes termos: “*Tendo o contribuinte WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. apresentado recurso ao AI acima, vimos nos manifestar pela manutenção das informações fiscais anteriormente prestadas*”.

Foram os fólios processuais encaminhados pelo órgão preparador para instrução e julgamento em 30/03/2022 (fl. 124), recebidos no CONSEF em 31/03/2022 e distribuídos a este relator em 01/04/2022 (fl. 124-v).

Presente na sessão, o advogado da empresa Dr. Alexandre de Araújo Albuquerque, OAB/PE 25.108, o qual em sede de sustentação oral, ainda que considerando o relatório esclarecedor, esclarece que entre a empresa e o autuante existe divergência quanto o momento do estorno.

Aponta que segundo o autuante, o estorno acontece em momento posterior, e que a empresa deve estornar no momento da aquisição, ao passo que a empresa pensa em sentido contrário, de que o estorno deve ocorrer quando das saídas de mercadorias, uma vez que não está sujeita exclusivamente as operações não incentivadas, realizando operações incentivadas e não incentivadas, situação que desconhece quando da aquisição das mercadorias, não se podendo pretender determinar o estorno neste momento da aquisição.

Considera ser este o principal equívoco do autuante, apesar de o mesmo tentar dar uma forma de obter este elemento.

Aponta que o autuante ao estornar o crédito sobre as saídas tidas como não incentivadas, faz um verdadeiro “jogo de adivinhação”, sendo os meses autuados os de formação de estoques, onde vende menos do que compra.

Traz exemplo prático em que no mês em que realizasse apenas uma venda incentivada, tivesse que estornar 100% do crédito. Se no mês seguinte, vendesse o resto das compras, não incentivadas, teria todo o crédito estornado. Ao propor tal regra, independente de ter ou não relação com as compras, desvirtua o cálculo.

Tem a regra de estorno que prevê a proporcionalidade não tem relação com as compras.

Considera o procedimento da empresa como correto, por aguardar a ocorrência da condição limitadora do crédito.

Quanto ao uso do preço médio de entrada, também tem como correto o procedimento adotado, pois o preço é ditado pelo mercado.

Atribui desvirtuado o cálculo realizado pelo autuante, desconsiderando que o preço de venda não é proporcionalmente igual ao preço de compra.

Considera o lançamento completamente dissociado da imposição legal posta. Confirma o estorno observando o momento em que ocorreu o fato motivador, e o preço de entrada, e não de saída.

Lido os termos da sustentação oral, o advogado, sem qualquer reparo, concordou com os termos acima registrados.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Constato que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais, cuja ciência se deu através de assinatura digital em 13/04/2021 (fl. 05).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 06 a 11, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 12.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária 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 da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de objetiva peça de impugnação, além de manifestação posterior.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise das mesmas.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo a atividade econômica principal de “*Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - hipermercados*”, CNAE 47.11-3-01, e secundária de

“Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios”, estabelecido no município de Salvador.

A acusação é a de que teria deixado de realizar estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, diante do fato de o contribuinte estar amparado pelos benefícios fiscais estabelecidos no Decreto 7.799/00.

Em relação ao argumento de violação de diversos princípios processuais, dentre eles o da ampla defesa, verdade material, legalidade objetiva e informalismo, diante do entendimento defensivo de que o autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, não posso acolher.

E justifico: a infração se encontra estribada em levantamento e demonstrativos que as atestam, de forma analítica, constante da mídia de fl. 12, os quais indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação da mesma, inclusive listam, documento a documento, aqueles que serviram de base para a autuação (número do documento fiscal, data, unidade da Federação, CNPJ, número do item, código do produto, NCM, descrição do item, unidade, quantidade, valor do item, base de cálculo do ICMS, alíquota do ICMS, valor do ICMS,), bem como os resume de forma sintética, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

Além disso, foram acostados aos autos os Registros Fiscais da Apuração do ICMS – Operações Próprias, dos meses autuados, extraídos da respectiva EFD do estabelecimento autuado, transmitido para a SEFAZ, onde consta no campo destinado a “Demonstrativo do Valor Total dos Ajustes a Débito”, codificado como BA009999, os valores de “Estorno de Crédito Previsto Conf. Art. 3-B, 3-D e 3-E Decreto 7.799/2000 Regime Especial”, escriturados pelo mesmo, com base nos documentos fiscais recebidos e emitidos no período.

Logo, os dados, elementos e provas da acusação estão sim, presentes na autuação, não podendo prosperar argumento em contrário, diante do cumprimento da legislação pertinente.

Assim, as acusações, diferentemente do entendimento da defesa, foram sim, provadas, e se encontram devidamente embasadas em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos pressupostos legais vigentes, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, além de sua EFD, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carreou documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente as acusações postas, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir as acusações inseridas no corpo do Auto de Infração.

O argumento de falta de certeza jurídica do lançamento não há de prevalecer, tendo em vista que todos os documentos arrolados nos demonstrativos elaborados pelo autuante e seus respectivos elementos foram retirados da escrituração fiscal apresentada pelo mesmo, não tendo cabimento, pois, a sua apresentação em cópia ou indicação das chaves de acesso, desde quanto tais dados se encontram em poder da empresa autuada.

Além disso, a nota fiscal eletrônica tem existência apenas virtual, não mais física, podendo ser acessada eletronicamente, sendo a sua representação física o DANFE que se encontra em poder da empresa, em relação aos documentos fiscais listados nos demonstrativos elaborados pelo Fisco, não sendo, como pretende a defesa, uma obrigação do Fisco em apresentá-los, desde quando são de pleno conhecimento da autuada, vez que assim não fosse, não estariam na EFD transmitida

pela mesma, com base em sua movimentação comercial de compra e venda, e que estão tais dados em seu poder, ainda que de forma virtual ou eletrônica.

Registro o fato de em sede de informação fiscal, o autuante ter anexado em meio físico, algumas notas fiscais tanto de entradas quanto de saídas às fls. 81 a 89, em atenção ao argumento defensivo, bem como inserido os documentos fiscais reclamados na impugnação na mídia de fl. 80, em relação a qual a empresa não teceu qualquer comentário em sua manifestação posterior.

Na eventual hipótese de haver reparos ou ajustes a serem feitos no lançamento não o conduzem, necessariamente a nulidade, vez que corrigíveis, mas sim, em nome da justiça fiscal, na redução ou mesmo exclusão, em nada prejudicando o contribuinte autuado, caso cabível.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em prática do contribuinte que seria contrária à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restrinidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

“O princípio do contraditório, que é inherente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.”

- Exige:*
- 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;*
- 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;*
- 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;*
- 4- direito de apresentar defesa escrita”*

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”*.

Tais argumentos servem para o não acolhimento das preliminares arroladas.

Em relação ao pedido para realização de perícia técnica, de plano indefiro, frente ao disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “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 qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, apenas se atendo a pedido de maneira genérica e global, sem especificidade.

No mérito, a acusação é de o sujeito passivo ter deixado 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

O 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, 3º-E e 3º -F, não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias, sendo que o artigo 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.

Da intelecção de tais artigos se verifica que, o Decreto em tela propicia saídas com redução de base de cálculo, 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.

Por outro lado, o artigo 29, § 4º, inciso II da Lei 7.014/96, não possibilita a apropriação de créditos fiscais relativos a entradas de mercadorias no estabelecimento para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou for isenta do imposto:

"Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ela feita:

(...)

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior".

Como bem sabido e consolidado, o entendimento não só doutrinário, como também jurisprudencial é de que redução de base de cálculo equivale a isenção parcial, e nesta condição, em decorrência da redução de base de cálculo, o montante da parcela reduzida não será tributada, sujeitando essa parcela às normas aplicáveis à isenção.

Já o § 8º do mesmo artigo 29 da mesma Lei 7.014/96, determinou regras a serem observadas relativamente a apropriação de créditos fiscais:

"§ 8º Quanto à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga".

O RICMS/12, por sua vez, a este respeito, assim determina:

"Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(...)

§ 1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante;

§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de crédito", explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Débito do Imposto - Estornos de Créditos".

Ou seja, quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, mas sem fixação expressa da carga tributária, o valor do estorno será proporcional à redução ocorrida.

Com isso, visou o legislador garantir a apropriação de crédito fiscal até o percentual estabelecido como carga tributária, se constituindo como um benefício fiscal em relação à regra geral, na qual todo o crédito fiscal proporcional à base de cálculo reduzida não deveria ser apropriado.

Da intelecção de tais artigos se verifica que, o Decreto em tela propicia saídas com redução de base de cálculo, 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, reforço.

Assim, também não há por que se falar em possibilidade de ferir o princípio da não cumulatividade, pois a regra geral é que a redução do crédito fiscal deve ser proporcional ao percentual da redução da base de cálculo aplicada.

Não procede a afirmação do autuado, de que não foi observada a proporção das saídas com benefício em relação ao total, para efeito de estorno dos créditos fiscais relativo às operações anteriores de entrada das mercadorias, à vista dos elementos constantes no processo, inclusive a planilha de fl. 06, detalhando por mês de ocorrência os percentuais de saídas com redução de base de cálculo e o percentual de saídas sem tal redução.

E ainda a propósito de tal tema, e diante dos 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, como, aliás, já firmado anteriormente.

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 pelo mesmo 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).

Diante de tal entendimento, desnecessário seria qualquer outro argumento no sentido contrário ao daquele exposto pela defesa, todavia, 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”.

Em relação ao argumento defensivo de que o autuante teria considerado todas as entradas ocorridas no mês, ao invés de apurar as saídas ocorridas com base de cálculo reduzida, observo que o mesmo se encontra equivocado, à vista do “Demonstrativo de Estorno de Crédito Realizado a Menor Relativo Decreto 7.799/00” encontrada à fl. 06 dos autos, onde se percebe o percentual das saídas mensais ocorridas com redução de base de cálculo de 40,63% para o mês de setembro, 43,01% para outubro e 45,47% para o mês de novembro, todos de 2018.

Na EFD também consta o valor do estorno de débito apurado pelo contribuinte, obviamente com base nas suas saídas tributadas com redução de base de cálculo, aproveitada e utilizada pelo autuante para chegar às conclusões descritas no lançamento, conforme indicação no corpo do Auto de Infração, motivo pelo qual se equivoca o contribuinte ao criticar o lançamento, por entendê-lo baseado nas entradas e não nas saídas.

Tal demonstrativo, de igual forma, vai de encontro a assertiva da defesa de que todas as operações de compras ocorridas em cada período teriam sido consideradas, ao invés das

operações de vendas realizadas, até pelo fato de o autuante ter observado que foram consideradas apenas as saídas internas, desprezadas para efeito de cálculo do estorno as operações de transferências internas, motivo pelo qual chegou a tais percentuais.

Isso diante do fato de a autuada ao adquirir mercadorias e serviços faz o uso integral do crédito da nota fiscal e, ao final da apuração, tem a obrigação de estornar referido crédito, se vinculado a operações subsequentes beneficiadas com redução de base de cálculo. Neste sentido, observou o fiscal autuante que não foi efetuado o estorno respectivo e exigiou, tão somente, a diferença entre o crédito lançado na escrita fiscal da empresa e o crédito admitido (limitado a 10% do valor da operação de entrada), não respeitado pelo contribuinte.

Constatou ter o autuante utilizado de forma correta a base de cálculo e os dispositivos normativos em vigor e, portanto, os valores exigidos não traduzem em qualquer incerteza, tal como alegado, razão pela sua manutenção.

Assim, inexistindo qualquer dúvida acerca da capitulação legal do fato, natureza ou circunstâncias materiais do fato ou natureza ou extensão dos seus efeitos, além de autoria, imputabilidade ou punibilidade, não há de se aplicar o artigo 112 do CTN, como requerido.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” da multa sugerida na autuação (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades por infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, não se pode arguir, como feito, arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:

“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:

[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual §1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.

7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmaram-se os julgados:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno,

relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III Agravo regimental improvido’. (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski) ”.

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

E aqui vale a observação frente a assertiva do contribuinte de não ter agido com má-fé, de que, em primeiro lugar, em momento algum dos autos consta tal afirmativa, de quem quer que seja, e em segundo, na forma do artigo 136 do CTN, “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”, além do que a penalidade aplicada não representa qualquer agravamento frente a prática observada em relação ao sujeito passivo.

Ressalto que no caso em tela, em qualquer momento se aventou a possibilidade de existência de prática do contribuinte na qual agisse com dolo, fraude e simulação, motivo pelo qual as considerações neste sentido são totalmente inócuas, não merecendo qualquer outra observação.

Isso significa dizer que tal regra não exclui a prova da boa-fé ou da inexistência de prejuízo para a Fazenda Pública, mas sim, que não se aplica o princípio da responsabilidade subjetiva na verificação do dolo e culpa do contribuinte como regra geral, mas o princípio da responsabilidade objetiva, com eventuais atenuações interpretativas.

A respeito, Sacha Calmon Navarro Coelho (Teoria e Prática das Multas Tributárias, Rio de Janeiro, Forense, 1992) nos ensina: “*a infração fiscal é objetiva na enunciação, mas comporta temperamentos...configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer ou não fazer previstos na legislação*”.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei nº 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Diante das expostas razões, e tendo em vista o procedimento fiscal se apresentar como correto, voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279459.0015/21-8, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento

do imposto no valor de **R\$ 143.003,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “b” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2022.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/ RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS -JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR