

A. I. Nº - 232943.0001/21-3
AUTUADO - MAGAZINE LUIZA S/A.
AUTUANTE - REGINALDO CAVALCANTE COELHO
ORIGEM - DAT SUL / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/09/2022

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0172-04/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. NOTAS FISCAIS LANÇADAS EM DUPLICIDADE. Fato não comprovado. Acusação insubsistente. b) FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS EXTRAVIADAS. A legislação tributária em vigor determina que seja efetuado o estorno do crédito utilizado por ocasião das entradas das mercadorias no estabelecimento quando, em momento posterior, ocorrer perda, roubo extravio, etc. Acusação subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato comprovado. Não acolhida a arguição de nulidade. Mantida a acusação referente a infração 03. Quanto à infração 04, esta subsiste parcialmente ante a comprovação da escrituração de parte dos documentos fiscais objeto da autuação. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. OPERAÇÕES COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONVÊNIO ICMS 52/91. Os benefícios previstos no Convênio ICMS 52/91 se aplicam exclusivamente a máquinas, aparelhos e equipamentos de uso industrial, não alcançando operações com máquinas e aparelhos de uso doméstico. Acusação subsistente. 4. ICMS PARTILHA. EC Nº 87/15. OPERAÇÕES DE VENDAS DESTINADAS À CONSUMIDORES FINAIS LOCALIZADOS EM OUTRO ESTADO. RECOLHIMENTO A MENOS. De acordo com as planilhas elaboradas pelo autuante, não ficou demonstrado que ocorreu recolhimento a menos do imposto. Fato não caracterizado. Infração insubsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide teve sua expedição ocorrida em 30/03/2021 para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 180.274,43 em decorrência das seguintes acusações:

INFRAÇÃO 01 - 001.002.020 - “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento (s) fiscal (is) em duplicidade*”. Valor lançado R\$ 14.361,57, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 02 - 001.005.009 - “*Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram extraviasadas*”. Valor lançado R\$ 43.963,71, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 03 - 002.001.002 - “*Deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios*”. Valor lançado R\$ 42.764,79,

mais multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 04 - 002.001.002 - *“Deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios”*. Valor lançado R\$ 6.841,09, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 05 - 0003.002.005 - *“Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Utilizou indevidamente a redução da base de cálculo prevista no Convênio 52/91”*. Valor lançado R\$ 63.205,85, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 06 - 003.002.016 - *“O remetente e/ou prestador localizado neste Estado, inclusive o optante pelo Simples Nacional, recolheu a menor ICMS partilhado devido ao Estado da Bahia, em função da EC nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final – não contribuinte do imposto – localizado em outra unidade da federação”*. Valor lançado R\$ 9.137,42, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seus Patronos, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 45 a 62v, tecendo considerações iniciais, inclusive sintetizando os fatos, e, em seguida, passou a suscitar a insubsistência da autuação ante aos argumentos que seguem.

Assim é que, no tocante a infração 01, no valor de R\$ 14.361,57, que acusa utilização indevida de créditos fiscais decorrentes de registro de notas fiscais em duplicidade, sustentou que, em análise em seus arquivos constatou que não existe registro das notas fiscais objeto da autuação em duplicidade, observando que o autuante se atentou apenas para os números simples das Notas Fiscais nºs 567219, 313705, 873911, 123028, 53464, 595761, 712125 e 721126, olvidando-se de consultar a chave de acesso e demais dados relacionados ao documento fiscal, citando que o que existiu foi coincidência do número do documento fiscal, entretanto as demais informações são completamente diversas, juntando elementos/dados visando consubstanciar seu argumento.

Requeru a improcedência da infração 01.

No que diz respeito a infração 02, no valor de R\$ 43.963,71, decorrente de falta de estorno de crédito em razão do extravio das mercadorias, citou a ausência de óbice constitucional à manutenção do crédito nestes casos, enquanto que o autuante tinha conhecimento de que as referidas notas fiscais foram emitidas em operações de ajustes de estoque, em casos de perda, roubo ou deterioração, fato este que considera incontroverso.

Pontuou que periodicamente realiza um levantamento quantitativo em seu estoque e, quando verifica que algumas mercadorias não mais existem ou se encontram deterioradas, com o intuito de regularizar a quantidade do produto no estoque, emite nota fiscal de ajuste, sem qualquer destaque de ICMS, entretanto, apesar do que considera regularidade da operação, foi lavrado o auto de infração para questionar a ausência de estorno dos créditos fiscais quando das entradas das mercadorias.

Citou o art. 312, IV do RICMS/BA que trata de estorno de crédito fiscal no caso da mercadoria vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, etc., para destacar que à luz deste dispositivo regulamentar o legislador ordinário optou por aumentar, indevidamente, o rol o rol de exceções ao princípio da não cumulatividade, vedando aproveitamento de créditos ou impondo o estorno dos mesmos, em situações completamente diversas das previstas na CF/88, acrescentando que o princípio da não cumulatividade admite-se apenas duas exceções: a não incidência e a isenção (Art. 155, § II, “b” da CF/88).

Após tecer outras considerações de ordem jurídica a respeito do tema, concluiu sustentando que é inegável que não há qualquer óbice constitucional à manutenção de créditos nos casos de perda, furto/roubo ou deterioração de mercadorias, motivo pelo qual a infração deve, ao seu entender, ser considerada improcedente.

Naquilo que pertine a infração 03, que exige ICMS no valor de R\$ 42.764,79 pela falta de

escrituração de notas fiscais nos livros próprios, arguiu sua nulidade, por entender que existe contradição na descrição, deficiência na fundamentação e imperfeição no enquadramento legal.

A este respeito disse que o autuante acostou ao auto de infração planilha na qual alocou notas fiscais que foram escrituradas, porém com algumas inconsistências, destacando que o autuante, em um primeiro momento descreve a acusação como ausência de escrituração de nota fiscal e, posteriormente, informa que as notas fiscais foram escrituradas, contudo, com equívocos.

Mencionou, também, que ao fazer a capitulação da penalidade aplicada o autuante cingiu-se a indicar o inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, entretanto sem especificar em qual das alíneas teria incorrido.

Neste sentido pontuou que além da confusão e contradição verificadas entre a descrição da infração e as informações constantes na planilha respectiva, o auto de infração encontra-se, ainda, com extrema deficiência em sua fundamentação legal, cuja conclusão à qual chegou foi de que o mesmo não contém elementos suficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária, razão pela qual, com fulcro no Art. 18, Inc. IV, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA requereu a nulidade da infração 03, tecendo, ainda, em reforço ao seu pedido, outras considerações de ordem jurídica e jurisprudência de Tribunal Administrativo de outro Estado.

No que diz respeito a infração 04, que também se relaciona a operações não escrituradas nos livros fiscais, tendo sido reclamado ICMS no valor de R\$ 6.841,09, arguiu também a sua nulidade, por equívocos no levantamento fiscal, inconsistência na atuação, além da existência de notas fiscais devidamente escrituradas.

Após transcrever os números das notas fiscais consideradas pelo autuante como não escrituradas, pontuou que conferindo o levantamento fiscal identificou erro grave contido no mesmo, onde constam diversas notas fiscais escrituradas em sua EFD, mencionando, como exemplo a NF 353013, registrada em 01/11/2018, consoante tela afixada à fl. 53, destacando que o mesmo equívoco ocorreu em relação às Notas Fiscais nºs 353014, 353015, 353019, 353021, 353022, 353023, 353025, 353026, 353027, 353029, 353033, 353034, 353035 e 353208, todas registradas em sua EFD.

Dessa maneira considera que a acusação sob análise carece da necessária liquidez e certeza exigidos no lançamento tributário, razão pela qual requereu a decretação de sua nulidade.

Ao se reportar à infração 05, no valor de R\$ 63.205,85, relacionada a erro na determinação do valor da base de cálculo nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, com utilização indevida da redução prevista no Convênio ICMS 52/92, requereu sua improcedência.

Aduziu que o autuante anexou planilha contendo as notas fiscais que embasaram a autuação, sendo que, ao analisa-la verificou que todas as mercadorias contidas nos documentos fiscais fazem jus a redução da base de cálculo, sendo que, em alguns casos a redução aproveitada foi a prevista no art. 266, XIII (redação anterior à prevista no Dec. 17.304/2016) e em outros, a maior parte, a redução prevista no art. 266, I, ambos do RICMS/BA.

Mencionou que para facilitar a comprovação do quanto alegado, inseriu coluna adicional na planilha elaborada pelo autuante, coluna “Q”, especificando exatamente o fundamento legal da base de cálculo aproveitada em cada caso.

Explicou que até 31.01.17 estava vigente a redação que determinava que a base de cálculo seria reduzida nas operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos (hardware), inclusive automação, bem como com suprimentos de uso em informática para armazenamento de dados, de forma que a carga tributária incidente correspondesse a 7%.

No que diz respeito à redução da base de cálculo aproveitada com base no art. 266, o qual transcreveu, destacando seu inciso I “a” que assim se expressa: *“relacionados no Anexo I do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 8.80% ...”*, isto é, todos os produtos relacionados no citado anexo, terão a base de cálculo reduzida de forma que a carga

tributária seja equivalente a 8,80%, destacando, ainda, que grande parte dos documentos fiscais listados pelo autuante é relativa lavadoras, dentre outras máquinas, aparelhos e equipamentos previstos no mencionado convênio.

Observou que as mercadorias listadas no Anexo I do referido Convênio, beneficiadas pela redução da base de cálculo, se verifica a existência de bens de natureza eminentemente industrial, quanto à existência de bens de natureza eminentemente doméstica, citando a título de exemplo as máquinas listadas no item 40.8 – Máquinas industriais para lavar, NCM 8451.40.10, reportando-se, ainda, quanto à existência de bens eminentemente de uso doméstico, citando que cumpre analisar as mercadorias listadas nos itens 39.1, 39.2 e 39.3, do Anexo I, todas máquinas de lavar com capacidade inferior a 10kg, o que evidencia a sua distinção não industrial, acrescentando que nestes itens, a descrição trazida no Anexo I é exatamente igual àquela prevista na NCM/SH, de modo que, para esses casos, todas as mercadorias enquadradas nas NCMs 8450.11.00, 8450.12.00 ou 8450.19.00 se enquadram, respectivamente nos itens 39.1, 39.2 ou 39.3 do Anexo I.

Após tecer outras considerações interpretativas a respeito do tema, concluiu que manter o entendimento de que a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91 apenas é aplicável às operações destinadas ao uso industrial, quando o convênio sequer fez essa restrição, nada mais é do que aplicar, via interpretação, restrição não prevista na norma, o que é terminantemente inaceitável, posto que a redução da base de cálculo deve ser aplicada às mercadorias cujas NCM e descrição estejam previstas no Convênio, independentemente de sua destinação.

Ao adentrar à infração 06, que trata de recolhimento a menos do ICMS partilhado devido ao Estado da Bahia em função da EC nº 87/15, em operações que destinaram mercadorias à consumidores finais, não contribuintes do imposto, localizados em outras unidades da federação, com imposto reclamado de R\$ 9.137,42, alegou que conferindo o levantamento elaborado pelo autuante identificou que as diferenças reclamadas dizem respeito, em verdade, às reduções de base de cálculo concedidas pelos Estados de destino das mercadorias, de modo que a infração é senão nula ou totalmente improcedente.

Registrou que com a promulgação da EC 87/15 foi alterada a sistemática de apuração do ICMS incidente em operações destinadas a consumidor final localizado em outro Estado, determinando-se que a partir de 1º de janeiro de 2016, deve-se aplicar a alíquota interestadual, independentemente de o destinatário ser ou não contribuinte do ICMS (art. 155, § 2º, VII e VII da CF).

Desta maneira, as operações de venda de mercadorias para consumidor final localizado em Estado diverso daquele em que localizado o remetente, passaram a ser tributadas pela alíquota interestadual, independentemente de o destinatário ser contribuinte ou não do ICMS, cabendo a diferença entre o imposto recolhido na origem e o ICMS total devido na operação ao Estado em que se localiza o destinatário da mercadoria.

Explicou que ao calcular o ICMS DIFAL fez uso das reduções de base de cálculo concedido pelo Estado destinatário das mercadorias, utilizando a fórmula trazida pelo § 1º do Convênio 93/2015: $ICMS\ destino = [BC \times aliq.\ intra] - ICMS\ origem$, cujo valor da base de cálculo aplicada na operação interna deverá, portanto, considerar a redução da base de cálculo aplicada na operação interna, independentemente do fato de o ICMS origem ter sido calculado com ou sem redução, sendo que sobre a base reduzida será aplicada a alíquota interna, diminuindo-se deste resultado o valor do ICMS recolhido na operação de origem.

Em seguida pontuou que o autuante efetuou os cálculos sob o fundamento de que a redução da base de cálculo aproveitada não pode ser utilizada no cálculo do valor do ICMS DIFAL devido, mas, tão somente nas operações internas realizadas naqueles estados, sustentando que, ao se estabelecer essa vedação à utilização da redução de base de cálculo concedida pela legislação interna dos estados de destino, passa-se a validar uma distinção na carga tributária em função do destino da mercadoria.

Após tecer outras considerações de ordem jurídica, citar doutrina e jurisprudência para reforçar seus argumentos, concluiu citando que os motivos que justificam a decretação da nulidade da infração 06 servem igualmente para demonstrar sua absoluta improcedência, sendo o caso típico em que a preliminar se confunde com a matéria de mérito, não tendo muito a argumentar pois tendo em vista a legítima redução da base de cálculo que utilizou, é evidente que a acusação é descabida.

Em conclusão apresentou os seguintes requerimentos:

- (a) seja declarada a improcedência total da infração 01, em razão da inexistência de notas fiscais lançadas em duplicidade, conforme comprovado no tópico 4.1;
- (b) seja declarada a total improcedência da infração 02, em virtude da ausência de óbice constitucional à manutenção de crédito nos casos de furto/roubo, perda e deterioração de mercadorias, nos termos do tópico 4.2;
- (c) seja reconhecida a nulidade total da infração 03, tendo em vista a evidente contradição na descrição da infração e a deficiência na fundamentação legal, nos termos do tópico 4.3;
- (d) seja reconhecida a nulidade total da infração 04, tendo em vista os graves equívocos no levantamento fiscal, ou, caso assim não entenda, seja declarada a parcial procedência, excluindo-se da autuação as notas fiscais comprovadamente registradas, conforme exposto no tópico 4.4;
- (e) seja declarada a total improcedência da infração 05, tendo em vista a legítima redução da base de cálculo utilizada pela impugnante, com fundamento no art. 266, I, “a” e XIII, do RICMS/BA, conforme explicitado no tópico 4.5;
- (f) seja decretada a nulidade da infração 06, tendo em vista a efetiva violação ao princípio constitucional da não-diferenciação tributária, em evidente afronta ao art. 152 da CF ou declarada a total improcedência, em razão da legalidade da redução da base de cálculo utilizada pela impugnante, nos termos do tópico 4.6.

O autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 231 a 237, tendo efetuado inicialmente uma síntese dos argumentos defensivos, passando em seguida a apreciá-los.

Em relação a infração 01 disse que acolhe o argumento defensivo no sentido de que não houve utilização de crédito fiscal em duplicidade e que solicitou que seja verificada provável falha no sistema, motivadora do equívoco.

No que se relaciona à infração 02 sustentou que não existe nenhum fato incontroverso em relação a obrigatoriedade do estorno do crédito quando não ocorre a consecução do objetivo final das mercadorias, que seria sua venda, citando os arts. 21 da LC 87/96 e 312, IV do RICMS/BA para confirmar seu entendimento.

Com referência a infração 03 apontou que o autuado não contestou o cometimento do ilícito fiscal, mas, tão somente, a descrição resumida do fato. Citou que analisando atentamente os demonstrativos de débito, fls. 17 e 18, ver-se-á o complemento da descrição: “*Notas válidas lançadas como canceladas ou denegadas*”, ou seja, notas que foram lançadas porém não foram consideradas na apuração do imposto devido.

No tocante a infração 04 disse que o defendente incorreu em grave erro ao afirmar que as notas fiscais foram devidamente registradas na EFD.

Pontuou que verificou, cuidadosamente, as Notas Fiscais nºs 27161, 27.164, 27265, 27328, 27407, 27.413, 27.415, 28.872 e 29.578, e constatou que apesar de exibirem o mesmo número das constantes do Auto de Infração, anexos fls. 01 a 09, seus valores e chaves são diferentes.

Quanto as demais notas fiscais, constatou que foram incluídas na EFD, porém, devido a erro do autuado, não foram incluídas no registro C170, fls. 10 e 11, ocasionando a inclusão das mesmas na autuação, entretanto serão excluídas, apontando à fl. 237 o débito remanescente nesta infração na ordem de R\$ 4.341,55.

Ao se referir a infração 05, iniciou transcrevendo o Art. 266, I, alíneas “a” e “b” do RICMS/BA que trata da redução da base de cálculo nas operações máquinas, aparelhos e equipamentos (Anexo I do Conv. ICMS 52/91 – carga tributária de 8,80%) e Anexo II do mesmo convênio, carga tributária equivalente a 5,60%, exceto saídas interestaduais cuja carga tributária será equivalente a 7%.

Destacou que o Convênio ICMS 52/91 concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, enquanto que nenhuma das operações insertas na autuação se revestem da condição de equipamento industrial ou implementos agrícolas, são, simplesmente, equipamentos domésticos, de uso não profissional, estando fora do benefício fiscal.

Em relação aos aparelhos e equipamentos de processamento de dados, seus periféricos e suprimentos previstos no inciso XIII do art. 296, cuja redução prevista é de 33,333%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%, por um erro de parametrização das mercadorias foi aplicada uma redução de 41,176% resultando em uma carga tributária correspondente a apenas 10,59%, conforme demonstrativo “Débito a menor – Erro na determinação da base de cálculo – Lista de notas fiscais/itens”, que beneficiou o autuado, cuja diferença poderá vir a ser cobrada através de novo procedimento fiscal.

Sobre a infração 06 citou que se equivoca o defendente ao afirmar que o auto de infração foi lavrado “*sob o fundamento de que a redução da base de cálculo aproveitada pela Impugnante não pode ser utilizada no cálculo do valor do ICMS DIFAL devido...*”, pois, acaso tivesse se atentado mais, na observação do demonstrativo analítico da infração, fl. 28, teria constatado que a alíquota interna utilizada foi a de 12% que nada mais é que 18% com redução de 33,33%, juntando, para maior clareza, cópia da Nota Fiscal nº 523.393.

Concluiu citando que a infração 01 foi elidida, a infração 04 parcialmente elidida enquanto que as demais ficaram mantidas integralmente.

O autuado se manifestou a respeito da Informação Fiscal, fls. 254 a 292, onde, em relação aos débitos remanescentes, reproduziu e reiterou os mesmos argumentos já apresentados através da defesa inicial.

VOTO

O lançamento tributário sob análise, cujo ICMS reclamado monta o valor de R\$ 180.274,43, em valores históricos, está amparado em 06 (seis) imputações, conforme abaixo:

INFRAÇÃO 01 - 001.002.020 - “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento (s) fiscal (is) em duplicidade*”. Valor lançado R\$ 14.361,57, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 02 - 001.005.009 - “*Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram extraviadas*”. Valor lançado R\$ 43.963,71, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 03 - 002.001.002 - “*Deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios*”. Valor lançado R\$ 42.764,79, mais multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 04 - 002.001.002 - “*Deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios*”. Valor lançado R\$ 6.841,09, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 05 - 0003.002.005 - “*Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Utilizou indevidamente a redução da base de cálculo prevista no Convênio 52/91*”. Valor lançado R\$ 63.205,85, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 06 - 0003.002.016 - “*O remetente e/ou prestador localizado neste Estado, inclusive o*

optante pelo Simples Nacional, recolheu a menor ICMS partilhado devido ao Estado da Bahia, em função da EC nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final – não contribuinte do imposto – localizado em outra unidade da federação”. Valor lançado R\$ 9.137,42, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Em preliminar, o autuado arguiu a nulidade das infrações 03, 04 e 06, que passo a examinar.

Assim é que, naquilo que se relaciona a nulidade suscitada quanto a infração 03, a título de contradição na sua descrição, deficiência na fundamentação e imperfeição no enquadramento legal, vejo que tais argumentos não se sustentam.

Isto porque a acusação trata da falta de recolhimento do ICMS em razão da não escrituração de notas fiscais nos livros próprios, e, analisando os demonstrativos de fls. 17 a 19, elaborados pelo autuante para consubstanciar o lançamento, os quais foram entregues ao autuado, tem-se que estes estão intitulados como *“Notas válidas lançadas como canceladas ou denegadas”*, constando todos os dados inerentes a cada documento fiscal, o que possibilitou ao autuado os meios necessários e suficientes ao pleno exercício da defesa.

É certo que existe uma incoerência entre a acusação e o que realmente foi apurado, isto é, *“falta de escrituração de notas fiscais x notas válidas lançadas como canceladas ou denegadas”*, porém, o fato concreto e objetivo é que o procedimento do autuado resultou em falta de pagamento do ICMS pertinente aos documentos fiscais constantes nos citados demonstrativos, e é exatamente isto que se reclama na autuação.

Já a questão envolvendo o enquadramento legal percebo que o art. 2º, inciso I da Lei nº 7.014/96, que trata de incidência do imposto sobre operações relativas ao ICMS e o art. 32 da mesma Lei, falta de pagamento do imposto, se adequam a ocorrência constante da autuação.

Com isso, ao meu ver, ficam superadas as questões de nulidade que foram suscitadas na peça defensiva, mesmo porque, o § 1º, do art. 18 do RPAF/BA, disciplina que eventuais incorreções ou omissões não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, o que ocorreu no presente caso, não sendo necessário elaboração de novos elementos para fundamentar a autuação.

Não acolho a nulidade suscitada em relação a infração 03.

Quanto a nulidade pleiteada relativamente a infração 04, a título de existência de equívocos no levantamento fiscal e inconsistência da acusação, vejo que esta é uma questão relacionada ao mérito da infração já que se refere a falta de escrituração de notas fiscais na EFD, e, como tal, será adiante analisada.

Afasto, portanto, a nulidade pleiteada para a infração 04.

No que pertine a infração 06, onde foi arguida a nulidade ou sua improcedência, em razão do argumento de legalidade na redução da base de cálculo para efeito de pagamento do ICMS DIFAL, o próprio autuado reconhece que os motivos que justificariam a decretação da nulidade servem igualmente para demonstrar sua improcedência. Portanto, neste sentido, ultrapasso a nulidade arguida e, adiante, passo ao exame do mérito da autuação desta infração 06.

Adentrando, portanto, as questões meritórias, vejo que, em relação a infração 01, no valor de R\$ 14.361,57, que acusa utilização de crédito fiscal em duplicidade, o autuado comprovou que não houve tal procedimento, o qual foi acolhido pelo autuante, sob a justificativa de a incorreção procedimental decorreu de falha no sistema da SEFAZ, opinando pelo afastamento da acusação, com o que concordo.

Infração 01 insubsistente.

A infração 02, no valor de R\$ 43.963,71, trata de falta de estorno de créditos fiscais em razão de mercadorias tributadas por ocasião das aquisições, regularmente registradas, e que, posteriormente, foram objeto de extravio.

O autuado em sua defesa não negou a ocorrência das perdas, extravios, furtos/roubos e deterioração, tanto que, alegou que emite notas fiscais, sem destaque do imposto para efeito de ajuste do estoque.

Argumentou, também o autuado, que não existe óbice constitucional à manutenção dos créditos fiscais nas situações acima postas, enquanto que o legislador ordinário, ao editar o inciso IV do art. 312 do RICMS/BA optou por aumentar, indevidamente, o rol de exceções ao princípio da não cumulatividade, vedando o aproveitamento dos créditos ou impondo seus estornos, em afronta ao art. 155, § 2º, II, “b” da CF que dispõe que os contribuintes deverão estornar os créditos do ICMS relativos as operações anteriores apenas quando as operações subsequentes ocorrerem com isenção ou não incidência.

Em síntese, com esses argumentos sustentou ser inegável que não há qualquer óbice constitucional à manutenção de créditos nos casos de perdas, furto/roubo, extravio ou deterioração de mercadorias, razão pela qual sustentou a improcedência da autuação, argumentos estes que não foram acolhidos pelo autuante que demonstrou que o lançamento tem amparo na legislação tributária em vigor, a qual transcreveu.

Inicialmente, destaco que à luz do previsto pelo Art. 167, I, do RPAF/BA, foge da competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta, razão pela qual, analiso a questão sob o ponto de vista do que consta na legislação tributária estadual em vigor.

Assim é que, tendo em vista que a própria Constituição Federal, em seu Art. 146, III, remete a Lei Complementar a competência para dispor sobre normas em matéria tributária, vejo que, o art. 21, IV da LC nº 87/96, dispõe:

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Por sua vez a Lei nº 7.014/96, em seu art. 30, prevê:

Art. 30. 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:

(...)

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

A determinação acima se repete no RICMS/BA em seu Art. 312, inciso IV.

Portanto, sob o ponto de vista legal, o contribuinte está obrigado a efetuar o estorno do crédito fiscal de ICMS utilizado quando das aquisições de mercadorias que, em momento posterior, for objeto de roubo, furto, extravio, perecimento ou deterioração.

Nestas condições julgo subsistente a infração 02.

No que se relaciona a infração 03, no valor de R\$ 42.764,79, referente a falta de escrituração de notas fiscais nos livros próprios, não houve irrisignação do sujeito passivo quanto ao seu mérito, apenas a contestou em preliminar, a qual foi superada. Mantida pois, a infração 03.

A infração 04, no valor de R\$ 6.841,09, menciona falta de recolhimento do ICMS referente a notas fiscais não escrituradas nos livros próprios.

A defesa, sob o ponto de vista do mérito, posto que os mesmos argumentos foram trazidos em preliminar, disse que de acordo com a planilha elaborada pelo autuante foram elencadas as seguintes Notas Fiscais consideradas como não escrituradas: 27161, 27164, 27265, 27328, 27407, 27413, 27415, 28872, 29576, 353013, 353014, 353015, 353019, 353021, 353022, 353023, 353025, 353026, 353017, 353029, 353033, 353034, 353035 e 353208, sendo que, ao conferir o levantamento fiscal identificou erro grave contido no mesmo, onde constam diversas notas fiscais escrituradas em sua EFD, mencionando, como exemplo a NF 353013, registrada em 01/11/2018, consoante tela afixada à fl. 53, destacando que o mesmo equívoco ocorreu em relação às Notas Fiscais nº^{OS}

353014, 353015, 353019, 353021, 353022, 353023, 353025, 353026, 353027, 353029, 353033, 353034, 353035 e 353208, todas registradas em sua EFD.

O autuante, por sua vez, acolheu o argumento defensivo em relação as Notas Fiscais nºs 353013, 353014, 353015, 353019, 353021, 353022, 353023, 353025, 353026, 353017, 353029, 353033, 353034, 353035 e 353208, as excluindo da autuação, porém manteve a exigência quanto as notas fiscais nº 27161, 27.164, 27265, 27328, 27407, 27.413, 27.415, 28.872 e 29.578, ao argumento de que apesar de exibirem o mesmo número das constantes do Auto de Infração, anexos fls. 01 a 09, seus valores e chaves são diferentes.

Considerando que o autuado, quando da sua manifestação a respeito da informação fiscal prestada pelo autuante, não se insurgiu especificamente quanto à manutenção das notas fiscais acima indicadas, acolho o posicionamento trazido pelo autuante e julgo a infração 04 parcialmente subsistente no valor de R\$ 4.341,55 na forma apontada à fl. 237.

No que se relaciona a infração 05, no valor de R\$ 63.204,85, decorrente de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias com fulcro nos Anexos do Convênio ICMS 52/91, o autuado sustentou a legitimidade de tal procedimento visto que considerou a redução previstas no art. 266, XIII (anterior à prevista no Dec. 17.304/2016) e outras com base no inciso I do mesmo artigo.

Citou que grande parte das mercadorias listadas nos documentos fiscais objeto da autuação é relativa a operações com lavadoras, dentre outras máquinas, aparelhos e equipamentos previstos no Anexo I do Convênio 52/91 que dispõe em sua Cláusula primeira, inciso II, que a base de cálculo do ICMS fica reduzida, de forma que a carga tributária corresponda a 8,80% nas operações interestaduais com consumidor ou usuário final não contribuintes do ICMS e nas operações internas, sustentando que para usufruir do benefício fiscal a mercadoria não precisa ser, necessariamente, para uso industrial, fazendo uma correspondência entre as mercadorias enquadradas nas NCMs 8450.11.00, 8450.12.00 e 8450.19.00 se enquadram nos itens 39.1, 39.2 ou 39.3 do referido Anexo I.

Após discorrer longamente quanto ao seu entendimento a respeito da matéria enfocada, destacou que manter a tese de que a redução da base de cálculo prevista no citado Convênio apenas é aplicável às operações destinadas ao uso industrial, quando o convênio sequer fez essa restrição, nada mais é do que aplicar, via interpretação, restrição não prevista na norma, para concluir que a redução da base de cálculo deve ser aplicada às mercadorias cujas NCM estejam previstas ao Convênio, independentemente de sua destinação, restando, ao seu entender, legítimas as reduções da base de cálculo que empreendeu com base no art. 266, I, “a” e XIII do RICMS/BA, razão pela qual pugnou pela improcedência da infração 05.

Tal argumentação não foi acolhida pelo autuante sob a justificativa de que o Convênio ICMS 52/91 concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, enquanto que nenhuma das operações insertas na autuação se revestem da condição de equipamento industrial ou implementos agrícolas, são, simplesmente, equipamentos domésticos, de uso não profissional, estando fora do benefício fiscal, e , quanto aos aparelhos e equipamentos de processamento de dados, seus periféricos e suprimentos previstos no inciso XIII do art. 296, cuja redução prevista é de 33,333%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%, por um erro de parametrização das mercadorias foi aplicada uma redução de 41,176% resultando em uma carga tributária correspondente a apenas 10,59%, conforme demonstrativo “*Débito a menor – Erro na determinação da base de cálculo – Lista de notas fiscais/itens*”, que beneficiou o autuado, cuja diferença, alertou, poderá vir a ser cobrada através de novo procedimento fiscal.

Esta é uma discussão antiga neste órgão julgador que, ao meu entender já pacificou seu entendimento a respeito desta matéria.

Aliás, apenas para ilustrar, a própria Administração Tributária, há tempos, já se posicionou a este respeito, consoante se pode extrair do Parecer DITRI nº 16935 2013, cuja ementa assim se apresenta:

EMENTA: ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. O benefício da redução de base de cálculo prevista no art. 266 do RICMS/BA e no Convênio ICMS nº 52/91 alcança exclusivamente as máquinas, aparelhos e equipamentos de uso industrial.

E, nesta linha de entendimento, os órgãos julgadores deste CONSEF vem se posicionando neste sentido, posto que o Convênio ICMS 52/91 concede a redução da base cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas arrolados em seu Anexo I, onde não se vislumbra a hipótese deste benefício fiscal abranger equipamentos de uso doméstico, ou seja, de uso não profissional.

Assim, exemplificando, e visando enriquecer meu posicionamento, valho-me das decisões abaixo, cujas fundamentações acompanho:

Acórdão **CJF nº 0252-11/18** que manteve a decisão de 1ª Instância proferida através do Acórdão nº 0153-02/17:

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Os benefícios previstos no Convênio ICMS 52/91 se aplicam exclusivamente a máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, não alcançando operações com máquinas de lavar roupas de uso doméstico. Infração subsistente. Afastadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

VOTO

(...)

Quanto ao mérito, a Junta ao analisar o Convênio ICMS 52/91, o qual a Bahia é signatária, concluiu que os demonstrativos elaborados pelo autuante constavam itens que estava contido nesse Convênio, tais como:

39.1 Máquinas de capacidade não superior a 10kg, em peso de roupa seca, inteiramente automáticas 8450.11.00.

39.2 Máquinas de capacidade não superior a 10kg, em peso de roupa seca, com secador centrífugo incorporado 8450.12.00

39.3 Outras máquinas de capacidade não superior a 10kg, em peso de roupa seca 8450.19.00.

Entretanto, a JJF entendeu que as máquinas de lavar e as máquinas de costura indicadas acima encontram-se amparadas pelo Convênio ICMS 52/91 apenas quando destinadas ao uso industrial e, por conseguinte, o Recorrente poderá se beneficiar da redução da base de cálculo prevista no referido acordo interestadual e no art. 266 do RICMS/BA nas operações que realiza com tais mercadorias, desde que esses produtos tenham esta destinação industrial.

A Recorrente, em sua defesa, traz entendimento contrário ao da JJF, afirmando que não existe nenhuma referência no Convênio acerca da destinação das máquinas nele mencionadas, alega que a interpretação do Convênio for pela destinação do produto deturpa o incentivo concedido, traz que, quando a Cláusula Primeira da normativa refere-se a operações que envolvam “máquinas, aparelhos e equipamentos industriais”, fica nítido que a característica “industrial” refere-se à máquina, e não a destinação da mesma, assim, alega também que em nenhum momento a normativa faz qualquer referência ao tipo de uso que será feito com a máquina adquirida, mas apenas e tão somente classificação da máquina.

Enfatiza que, qualquer pessoa física, querendo, pode adquirir uma máquina de lavar roupa de uso industrial, e utilizá-la em sua residência. Neste caso, certamente a redução do benefício fiscal é aplicável, haja vista que o Convênio vincula a redução da base de cálculo ao produto, não ao objeto social ou destinação a ser dada pelo adquirente.

Observe, que os contribuintes do ICMS que efetuarem operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como, com máquinas e implementos agrícolas contam com tratamento tributário diferenciado pela legislação do Estado da Bahia, obedecendo o que dispõe tal convênio, de forma que a carga tributária sobre eles incidente seja menos onerosa, favorecendo, assim, o incremento do parque industrial e do setor agrícola no Estado, desonerando, portanto, estes setores que são tão importantes para a economia Baiana.

Válido observar, que a finalidade do Convênio 52/91, está atribuído aos bens identificados como máquinas, equipamentos e implementos industriais ou agrícolas, portanto, o gozo do benefício também se encontra vinculado ao fim a que se destinam, ou seja, ter por finalidade o uso industrial.

O incentivo, de redução de base de cálculo, instituído pelo Convênio ICMS 52/91, tem como objetivo claro, desonerar os equipamentos industriais e implementos agrícolas, ou seja, a cadeia produtiva, relacionados no anexo I, essa redução da base de cálculo não contempla os equipamentos que, embora mencionados no anexo I, são fabricados como apropriados ao uso doméstico, pois não atende a finalidade do benefício

fiscal, nem a previsão literal da cláusula primeira do Convênio, que restringe o benefício aos equipamentos industriais.

Quanto à decisão da primeira instância de julgar o Auto de Infração Procedente por unanimidade, entendo que foi correto o posicionamento da mesma, pois diante da precisão contida no Convênio mencionado, não nos resta dúvida que os itens estão abrangidos somente para finalidade ao uso industrial.

Pelo exposto, a infração imputada ao autuado subsiste integralmente e, em consequência, voto pelo NÃO PROVIMENTO Recurso Voluntário do Auto de Infração.

Acórdão **CJF nº 0374-12/19**, que manteve a decisão de 1ª instância proferida através do Acórdão nº 0166-02/18:

VOTO

(...)

No que diz respeito à máquina de lavar, que o Recorrente invoca o convenio 52/91 que reduz base de cálculo, nos seguintes termos:

CONVENIO 52/91

Concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas. O Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento e os Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 64ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 26 de setembro de 1991, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

Depreende-se pelo caput do convênio, que a redução de base de cálculo não contempla mercadorias para uso doméstico, como é o caso da máquina de lavar vendida a pessoa física, embora constasse no Anexo do convênio, inicialmente, máquinas de pequeno porte, normalmente de uso doméstico.

Porém, a posteriori, o legislador ao modificar o convênio, substituiu máquinas de pequeno porte por máquinas de capacidade superior a 20kg de uso não doméstico, deixa claro que a finalidade é industrial. Vejamos as alterações:

Nova redação dada ao subitem 39.5 do Anexo I pelo Conv. ICMS 154/15, efeitos a partir de 30.12.15.

39.5	Outras máquinas de lavar de capacidade superior a 20 kg, em peso de roupa seca de uso não doméstico	8450.20.90
------	---	------------

Verifica-se inclusive que a alteração deixa suficientemente claro que se trata para uso não doméstico, de capacidade superior a 20KG, a partir de 30/12/2015, e os fatos geradores ocorreram em 2016, já com as alterações.

Além disso, o próprio DANFE da fl. 107, demonstra que o Recorrente lança o ICMS que é cobrado integralmente do consumidor, contudo, reduz o cálculo para pagamento do imposto, por conta do supracitado Convênio, destinado ao benefício de redução de base de cálculo apenas para utilização industrial. Mantida a decisão da Junta.

(...)"

Isto posto e apesar da respeitável fundamentação apresentada pelo Patrono do autuado, não posso acolher sua tese de que a redução da base de cálculo deve ser aplicada às mercadorias cujas NCM estejam previstas ao Convênio, independentemente de sua destinação, razão pela qual julgo subsistente a infração 05.

Por fim, no respeitante ao mérito da infração 06, no valor de R\$ 9.137,32, cuja nulidade arguida se confunde com o próprio mérito, esta se relaciona **a recolhimento a menos do ICMS partilhado**, devido a este Estado, em função da EC 87/15, em operações destinadas à consumidor final, não contribuinte deste imposto, localizado em outro Estado.

As alegações defensivas consistiram em afirmar que as diferenças reclamadas dizem respeito, em verdade, às reduções de base de cálculo concedidas pelos Estados de destino das mercadorias, de modo que a infração é senão nula ou totalmente improcedente.

Citou a sistemática prevista para apuração do ICMS incidente em operações destinadas a consumidor final localizado em outro Estado, demonstrou a fórmula estabelecida pelo Convênio ICMS nº 93/15, *ICMS destino = [BC x aliq. intra] – ICMS origem*, para afirmar que no valor da base

de cálculo aplicada na operação interna deverá ser considerada a redução da base de cálculo aplicada nesta operação, independentemente do fato de o ICMS origem ter sido calculado com ou sem redução, sendo que sobre a base reduzida será aplicada a alíquota interna, diminuindo-se deste resultado o valor do ICMS recolhido na operação de origem, sustentando que o autuante efetuou os cálculos sob o fundamento de que a redução da base de cálculo aproveitada não pode ser utilizada no cálculo do valor do ICMS DIFAL devido, mas, tão somente nas operações internas realizadas naqueles estados.

Com base nos argumentos supra sintetizados, considerou descabida a acusação.

Por sua parte, o autuante contestou os argumentos defensivos sustentando que se o autuado acaso tivesse se atentado mais na observação do demonstrativo analítico da infração, fl. 28, teria constatado que a alíquota interna utilizada foi a de 12% que nada mais é que 18% com redução de 33,33%, juntando, para maior clareza, cópia da Nota Fiscal nº 523.393, fl. 249.

Apesar do autuado argumentar que a diferença exigida pela autuação diz respeito às reduções de base de cálculo concedidas pelos Estados de destino das mercadorias enquanto que o autuante sustentou que a alíquota interna utilizada foi a de 12% que nada mais é que 18% com redução de 33,33%, analisando, atentamente, a planilha de fl. 28 verifiquei que ao contrário do que consta da autuação, **recolhimento a menos do ICMS partilhado devido a este Estado, o que de fato foi apurado foi o valor do ICMS que deveria ter sido partilhado.**

Ora, se realmente tivesse sido exigido o valor corresponde ao imposto partilhado a menos, deveria constar na planilha elaborada pelo autuante o valor que foi recolhido e, deduzido deste o valor que seria devido, estabelecendo-se, assim, a diferença que deveria ter sido exigida, o que não aconteceu. Na forma que a planilha se apresenta não há qualquer indicação de que houve pagamento a menos, portanto, nessa condição, julgo insubsistente a infração 06.

Em conclusão voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração no valor de R\$ 154.275,90, com a seguinte configuração: Infração 01 improcedente; Infração 02 procedente no valor de R\$ 43.963,71; Infração 03 procedente no valor de R\$ 42.764,79; Infração 04 procedente em parte no valor de R\$ 4.341,55 e Infração 05 procedente no valor de R\$ 63.205,85 e Infração 06 improcedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232943.0001/21-3** lavrado contra **MAGAZINE LUIZA S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 154.275,90**, acrescido da multa de 60% sobre R\$ 107.169,56 e de 100% sobre R\$ 47.106,34 previstas no Art. 42, incisos VII, “b”, III e II “a” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR