

A. I. N° - 279459.0024/22-5
AUTUADO - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
AUTUANTE - FERNANDO ANTÔNIO CÂNDIDO MENA BARRETO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/06/2023

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0111-04/23-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO DE CRÉDITO. DECRETO 7799/2000. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. NULIDADE. Não há elementos nos autos que determinem, com segurança, o cometimento imputado do saldo remanescente da autuação ao sujeito passivo, pelo que, com fulcro no Art. 18, inciso IV, “a”, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, voto pela nulidade do presente Auto de Infração, recomendando que o procedimento fiscal seja refeito, desta vez, observando o regramento contido no Decreto 7799/00, vigente à época dos fatos geradores, especialmente o previsto no § 1º, do art. 6º, observando-se ainda, o prazo decadencial. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/07/2022, constitui crédito tributário no valor de R\$ 2.127.121,01, conforme demonstrativos/documentos acostados às fls. 10 a 27 dos autos, constante do CD/Mídia à fl. 28, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

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 anos de 2019 e 2012, conforme demonstrativos/documentos acostados às fls. 10 a 27 dos autos, constante do CD/Mídia à fl. 28. Lançado ICMS no valor de R\$ 2.127.121,01, com enquadramento no artigo 29, § 8º, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 312, § 1º, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96.

Têm-se de informações complementares o destaque de que o Contribuinte Autuado é signatário do Termo de Acordo relativo ao Dec. 7799/00, onde se beneficia, conforme art. 1º desse instrumento legal, da redução da base de cálculo em todas as operações internas em 41,176% de forma que a carga tributária fique em 10,59%. E, também, para as operações interestaduais, o Contribuinte Autuado utiliza o crédito presumido de 16,667% sobre o valor do imposto conforme art. 2º, desse mesmo decreto de forma que a carga tributária fique em 10%. Traz, ainda de destaque, a informação de que, em contrapartida, conforme art. 6º, o contribuinte terá que limitar em 10% o valor do crédito do ICMS relativo suas aquisições com alíquotas iguais e superiores a 10%.

O sujeito passivo, às fls. 35/57 dos autos, apresenta defesa administrativa, pelas razões que a seguir passo a expor:

Diz ser uma pessoa jurídica de direito privado, estabelecida na ROD BR – 324, KM-08, nº. 8420, Galpão A, Sentido FSA, Porto Seco Pirajá, Salvador/Bahia, CEP 41233-030, inscrita no CNPJ sob o nº 093.209.765/0426-26 e com Inscrição Estadual nº 016.873.942, por seu advogado que ao final subscreve (doc. 01), com escritório na Rua do Brum, nº 196, Bairro do Recife, na capital do Estado de Pernambuco, onde receberá intimações e notificações, na forma do art. 121, II, c/c art. 123 e IV do art. 51 do Decreto nº 7.629/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA),

apresentar impugnação ao Auto de Infração em epígrafe, para demonstrar a nulidade e/ou improcedência da exigência fiscal, ao que faz nos termos a seguir expostos.

I. DOS FATOS QUE ENSEJARAM A AUTUAÇÃO

Lavrou-se o Auto de Infração sob a acusação da falta de estorno de 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, nos termos estabelecidos no Decreto nº 7.799/00, com relação a operações realizadas entre 01/2019 e 11/2020, no valor total de R\$ 2.127.121,01, consoante descrição dos fatos que transcreve.

Diz que a conduta teria implicado em violação ao art. 29, § 8º, da Lei 7.014/96 c/c art. 312, § 1º, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, e por isso, aplicou-se a multa prevista no art. 42, VII, “b”, da Lei nº. 7.014/96, que destaca.

Contudo, observa que o crédito tributário exigido, além de nulo, é totalmente improcedente, conforme se verá pelas razões jurídicas que passa a expor.

1.1 Da nulidade por ausência de comprovação da infração: preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei:

Aduz que, antes mesmo de adentrar aos fundamentos de mérito, cabe suscitar a nulidade do lançamento por violação à ampla defesa, ao contraditório, ao devido processo legal e à segurança jurídica por ausência de comprovação da infração e descumprimento de dispositivo expresso em Lei.

Diz que, segundo o art. 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), *“na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.”*

Pontua, então que os referidos princípios estão sendo violados. Um dos requisitos para 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.

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 art. 39, VI, do RPAF.

“Art. 39. O Auto de Infração conterá:

VI - outras ocorrências ou informações consideradas úteis para esclarecimento da ação fiscal; “

Para comprovar sua assertiva, diz que o Autuante apresentou planilhas denominadas *“Estorno de CREDITO 2019”* e *“Estorno de CREDITO 2020”*. Na aba *“Limite crédito 10% ENTRADAS”*, por exemplo, informa-se a data de emissão da nota fiscal, o CNPJ do emitente, o CFOP da operação, o número da nota fiscal e a descrição do item.

Pontua, então, que o Auto de Infração carece de elementos que assegurem o juízo de valor ou apresente certeza jurídica aos valores/dados apresentados, uma vez que deixou de apresentar a cópia das notas fiscais, ou no mínimo, as chaves de acesso.

Diz que, se a acusação da falta de estorno do crédito decorrente da redução da base cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00 e o Autuante estipulou o crédito a ser aproveitado com base nas operações de entrada, deveria ao menos ter apresentado as notas fiscais e/ou respectivas chaves de acesso, sem as quais não logrou comprovar os dados indicados e por, por sua vez, a acusação fiscal.

Registra que o Autuante deveria, no mínimo, ter comprovado a efetiva saída das mercadorias

consideradas no cálculo do crédito, por meio das respectivas notas fiscais, e com isso lastrear o cálculo proporcional exibido nas abas “% PARTICIPAÇÃO SAÍDAS CFOP”, justificando via de consequência os valores dispostos em “RESUMO”. Sem isso, diz que os valores do estorno por período não guardam necessária vinculação com a participação das saídas, maculando a forma de cálculo da diferença não estornada. Veja o quadro RESUMO do ano-calendário 2019:

	A	B	C = A * B	D	E = C - D
Meses	Vr. Estorno	Participação das saídas com benefício fiscal %	Vr. a estornar	Vr. estornado - EFD	Vr. a recolher
janeiro	216.479,42	50,85%	110.081,33	95.952,89	14.128,44
fevereiro	271.105,76	54,89%	148.812,65	89.527,83	59.284,82
março	194.609,25	70,01%	136.245,22	76.476,27	59.768,95
abril	342.968,28	47,56%	163.101,86	74.630,31	88.471,55
maio	615.279,70	68,53%	421.623,79	237.213,61	184.410,18
junho	247.377,46	61,67%	152.559,11	116.640,09	35.919,02
julho	491.603,34	67,63%	332.480,49	199.426,54	133.053,95
agosto	349.050,07	55,29%	192.986,05	79.281,00	113.705,05
setembro	400.852,05	64,93%	260.259,47	102.135,30	158.124,17
novembro	255.062,89	67,88%	173.144,94	155.229,38	17.915,56
dezembro	626.238,95	64,00%	400.814,95	328.678,86	72.136,09
TOTAIS	4.233.574,28		2.662.289,15	1.755.415,71	936.917,78

Diz, então que somente a apresentação das notas fiscais de entrada que compuseram o lançamento poderiam 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 validade à ação fiscal.

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

Após traçar outras considerações, inclusive decisão do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE), diz restar claro na norma 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. E qualquer ambiguidade o invalida.

E para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, impõe-se demonstrar, cabalmente, o fato gerador que nada mais é do que a adequação do fato (desde que provado) à norma (art. 114 do CTN), e as respectivas bases de cálculo e alíquotas.

Pontua que, apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, onde é dever da administração tributária adequar o fato pretendido às normas tanto administrativas quanto constitucionais e infraconstitucionais, e ainda que seja obrigação legal, o Fisco assim não agiu, pois apresentou o débito sem os documentos correlatos. E com isso, despreza o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurados à Impugnante, por força do art. 5º, LV, da Constituição.

Destaca que o art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº. 7.629/99 dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam a dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente:

“Art. 18. São nulos:

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

IV - o lançamento de ofício:

a) que não tiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”

Consigna que este é o entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF). Destaca ementa de julgamento (CONSEF/BA – 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL – AI Nº 206865.0007/01-8,

ACÓRDÃO 3ª CJF Nº 0384-12/02).

Por tais razões, diz que está evidente a nulidade do procedimento administrativo fiscal, efetivado através do presente Auto de Infração.

1.2 Dos fundamentos de mérito para a improcedência do lançamento:

a) Do erro de concepção do Auto de Infração:

Diz que o ponto de notória impropriedade do Auto de Infração, ora combatido, é quanto ao cálculo desenvolvido pelo Autuante na indicação do crédito fiscal a ser aproveitado, explica-se!

Ao observar a composição do cálculo realizada pelo Autuante percebe-se que o limite indicado para aproveitamento do crédito fiscal de 10% foi calculado sobre o valor da base de cálculo do ICMS, conforme se observa de parte da própria planilha de constituição do Auto de Infração destacada na peça de defesa à fl. 45 dos autos.

Pontua que tal elaboração do cálculo do crédito aproveitável pela Impugnante acaba por afetar diretamente o resultado final, já que é com base no limite de crédito permitido à Impugnante creditar-se que será possível analisar o estorno correspondente (“*Valor efetivamente creditado*” – “*Valor de crédito limitado a 10%*”) e, portanto, verificar o quanto supostamente a Impugnante teria deixado de estornar (“*estorno devido*” – “*estorno realizado*”).

Nesse diapasão, diz que o cálculo do crédito de ICMS devido para aproveitamento pela Impugnante é parte essencial do cálculo da acusação, contudo, a metodologia utilizada pelo Autuante vai de encontro com a legislação de regência, uma vez que o Decreto nº. 7.799/2000 prevê que a limitação do crédito aproveitável será 10% do valor da operação, senão vejamos:

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 07.10.2011, DOE BA de 08.10.2011, com efeitos a partir de 01.11.2011)

Diz que é evidente que o cálculo do crédito permitido à Impugnante corresponde a 10% do valor da operação, metodologia completamente diversa da adotada pelo Autuante, o qual optou por limitar o crédito aproveitável a 10% do valor da base de cálculo do ICMS, medida esta que se opera em flagrante equívoco em relação à legislação de regência.

Diante disto, há que se considerar que a concepção jurídica traçada pelo Autuante nos presentes autos, qual seja, de que o crédito aproveitável pela Impugnante em suas operações incentivadas totalizaria 10% do valor da base de cálculo das respectivas operações, simplesmente diverge integralmente da norma tributária em destaque.

Com isto, frisa que não restam dúvidas que a acusação fiscal não está amparada na legislação tributária que regula o benefício fiscal posto em relevância nos presentes autos, trata-se de uma metodologia/fórmula que, sendo alheia à legislação de regência, não possui lastro legal e, portanto, não deverá ser acolhido, havendo a consequente declaração da integral improcedência da acusação fiscal.

b) Do princípio da não cumulatividade – Do fato superveniente ensejador do estorno – Das hipóteses de vedação ao crédito:

Diz que, segundo a fiscalização, a Impugnante teria deixado de estornar 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, nos termos estabelecidos no Decreto nº. 7.799/00.

Ocorre que o Autuante para apuração do estorno que entende devido não considera 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.

Isto porque, ao adquirir bens ou mercadorias, a Impugnante credita-se pela operação e somente realiza o estorno quando da efetiva saída, especialmente porque desconhece a tributação da operação futura, se tratará de operação interna ou interestadual, esta sujeita à redução da base de cálculo.

Ora, não são todas as saídas promovidas pela Impugnante que estão sujeitas à redução de base de cálculo e, por conseguinte, ao estorno de crédito proposto pelo Autuante. E mais, apenas quando da saída com redução de base de cálculo é que a Impugnante deve realizar o estorno do crédito e não no mês da aquisição, conforme proposto pelo Autuante.

Neste sentido, primeiramente, destaca as disposições do Decreto nº 7.799/2000, que rege a matéria:

[Decreto nº. 7.799/2000]

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: (Redação dada pelo Decreto nº 8.435, de 03.02.2003, DOE BA de 04.02.2003, com efeitos a partir de 01.01.2003)

Art. 2º - O contribuinte inscrito sob um dos códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto 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 qualquer mercadoria. (Redação do caput dada pelo Decreto Nº 16738 DE 20/05/2016).

Parágrafo único. O tratamento previsto no caput só se aplica nas operações interestaduais cuja alíquota incidente seja igual ou superior de 12 %. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto Nº 14372 DE 28/03/2013).

Diz que, de acordo com a citada legislação, a Impugnante se submete a duas situações distintas: nas operações internas, redução da base de cálculo em 41,176%; e nas operações interestaduais, tributação integral com compensação de crédito presumido de 16,667% do valor do ICMS devido.

Assim, quando da aquisição, a Impugnante não poderá determinar se a saída será interna, com redução de base de cálculo, ou interestadual, sem redução de base de cálculo. O que determina que a compensação integral do crédito fiscal na aquisição e seu estorno apenas quando da ocorrência da saída interna com redução da base de cálculo em 41,176%.

Destaca que, de fato, diante da não-cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155, inciso II e § 2º, I da Constituição Federal, e reproduzida no art. 19 da LC 87/96, creditar-se do imposto é a regra.

Pontua que, inclusive, a LC 87/96 reafirma a não-cumulatividade enquanto princípio basilar do ICMS e elenca 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, nos termos do art. 19 e art. 20, § 3º:

[LC 87/96]

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. 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.

(...) § 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o

exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Em complemento ao disposto acima, destaca o art. 21 da LC 87/96 que dispõe sobre os casos em que se procederá ao **estorno no crédito**, incluindo os casos em que a tributação da saída subsequente for não tributada ou isenta, e imprevisível por ocasião da aquisição, amoldando-se ao caso em tela:

[LC 87/96]

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:

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;

No mesmo sentido, o art. 29, caput, em leitura combinado com o art. 30 da Lei nº. 7014/1996 igualmente prevê o estorno crédito quando a saída for não tributada ou isenta e a circunstância for desconhecida na data da entrada, nos seguintes termos:

[Lei nº. 7014/1996]

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.

(...)

*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:*

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;

Diz que não há dúvidas quanto à legalidade do procedimento adotado pela Impugnante, primeiro, porque o Decreto nº. 7.799/96 impõe repercussões tributárias distintas para a saída interna e interestadual; segundo, desconhecendo a natureza jurídica da saída subsequente na data da entrada, cabe ao Impugnante aproveitar o crédito e, posteriormente, o estorno proporcional, consoante disposto no art. 21, inciso I da LC 87/96 c/c art. 30, I da Lei nº. 7014/1996.

A par dessas premissas, que evidenciam a legitimidade do crédito, é preciso atentar ainda ao fato de que o Autuante deixou de comprovar que as operações de entrada consideradas para obter o valor total do estorno no período tiveram efetiva saída nos períodos autuados, conforme exposto na preliminar de nulidade. Tal constatação macula grosseiramente o lançamento, tornando-o ilíquido e incerto, logo inexigível.

É possível, então, concluir que o levantamento 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 efetivamente não tenha ocorrida a saída da mercadoria.

Registra que, na verdade, 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 janeiro/2019 foram comercializadas em janeiro/2019, fevereiro/2019 ou mesmo novembro/2020. Enquanto as mercadorias permanecerem no estoque do Impugnante, não há que se falar em estorno, evidenciando-se a improcedência do lançamento.

Traz, então, um exemplo:

Aquisições de setembro Produto A – R\$ 100,00 Crédito – R\$ 17,00	Saídas de setembro Produto A – R\$ 50,00 (custo) Interna – R\$ 30,00 (60%) Interestadual – R\$ 20,00 (40%)
Estorno Calculado pelo Autuante Crédito – R\$ 17,00 Estorno - R\$ 4,20 ($R\$ 17,00 \times 60\% \times 41,176\%$)	Estorno devido Crédito – R\$ 5,10 ($R\$ 30,00 \times 17\%$) Estorno - R\$ 2,10 ($R\$ 5,10 \times 41,176\%$)
Aquisições de outubro Produto A – R\$ 20,00 Crédito – R\$ 3,40	Saídas de outubro Produto A – R\$ 70,00 (custo) Interna – R\$ 14,00 (20%) Interestadual – R\$ 56,00 (80%)
Estorno Calculado pelo Autuante Crédito – R\$ 3,40 Estorno - R\$ 0,28 ($R\$ 3,40 \times 20\% \times 41,176\%$)	Estorno devido Crédito – R\$ 2,38 ($R\$ 14,00 \times 17\%$) Estorno - R\$ 0,98 ($R\$ 2,38 \times 41,176\%$)
Estorno TOTAL Calculado pelo Autuante R\$ 4,48 ($R\$ 4,20 + 0,28$)	Estorno TOTAL Calculado pelo Autuante R\$ 3,08 ($R\$ 2,10 + 0,98$)

Diz que o exemplo supra é bastante elucidador do equívoco cometido pelo Autuante para determinar o montante do estorno do crédito.

Em seguida diz que as imprecisões apontadas acima demonstram que o procedimento adotado pelo Autuante não é absoluto para verificar o estorno devido em razão da aplicação do Decreto nº. 7.799/2000, e por isso, a cobrança é NULA e/ ou improcedente.

c) Da exorbitância da multa aplicada:

Diz que, mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação às multas aplicadas no percentual de 60% sobre o valor principal.

Pontua que duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

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

Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé – foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da Impugnante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência!

Inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Afora isso (segunda questão), diz que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Após traçar outras considerações, inclusive decisões do STF, diz que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora.

Consequentemente, requer-se, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

d) Do princípio do in dubio pro contribuinte:

Diz que é de ser levado em consideração também o benefício da dúvida. Ora, o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Pontua, na verdade, pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a certeza da Impugnante em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da nulidade e/ou improcedência da Autuação.

Diz que, se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando-se NULO e/ou improcedente o Auto de Infração em combate.

II. DOS PEDIDOS

Ante o exposto, requer 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-se que seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN).

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

O Autuante desenvolve Informação Fiscal às fls. 64/84, que a seguir passo a descrever:

Diz que o Contribuinte Autuado tem um sistema de apuração para estornar o crédito do ICMS baseado na quantidade vendida e preço da última nota fiscal de compra dada entrada, desprezando dessa forma, o modelo simples e correto conforme manda o Art.6 do decreto 7799/00, que é simplesmente limitar o crédito destacado nas notas fiscais de entradas em 10%, quando da aquisição com alíquota igual ou superior a 12%.

Registra que submeteu para análise ao contribuinte as planilhas da infração, tendo ele retornado afirmando que a empresa no cálculo do estorno de crédito: *“não são todas as notas fiscais de entradas que são consideradas no estorno de crédito e que o cálculo se dá conforme a nota fiscal de saída”*, (vide e-mail às fls. 26/27).

Destaca que a apuração do estorno de crédito foi realizada respeitando a proporção das saídas tributadas com o benefício fiscal da redução da base de cálculo de forma que parte das operações de saídas que não tiveram o benefício fiscal não sofresse o estorno de crédito.

No caso prático, diz que as saídas por transferências e devoluções não tiveram participação no percentual de proporção para o estorno de crédito do ICMS, (vide aba *“% Participação saídas CFOP”* na planilha de “Estorno crédito 2019 e 2020” gravada no DVD e folhas 12 a 14 e 20 a 23).

Observa-se na tabela de proporcionalidade que a participação total das saídas com benefício fiscal somou uma média de 62,88%, principalmente através do CFOP 5102, demonstrando claramente que a maioria das saídas foi com a utilização do benefício fiscal - fls 12 a 14 e 20 a 23.

Diz que a defesa confirma o procedimento errado de se fazer o estorno de crédito do ICMS, ao afirmar que *“o estorno deverá ser realizado apenas quando da efetiva saída. Isso porque até a efetiva saída a não tributação ou a isenção, permanece sendo circunstância imprevisível”*.

Informa, também, que no exercício da fiscalização não tem nada a propor em termos de procedimento como a *defesa afirma*. Registra que papel simplesmente é fazer com que o RICMS seja cumprido.

Diz que, na tentativa de dificultar a discussão desse PAF, a defesa apela para que se faça a comprovação dos lançamentos anexando 11.000 (onze mil) notas fiscais de entradas que compõem a planilha detalhada do estorno de crédito.

Registra que as planilhas demonstrativas refletem integralmente as informações contidas na EFD transmitida pelo contribuinte, que por sua vez têm acesso a todas elas em seu sistema de gestão fiscal.

Diz que, devido a um erro sistêmico no cálculo do limite de crédito do ICMS creditado, foram indevidamente considerados para limite de crédito o valor da base de cálculo e não o valor da operação.

Assim sendo, procedeu a devida correção conforme novo demonstrativo de débito e planilhas revisadas detalhadamente.

A seguir diz estar apresentando novo demonstrativo de débito no valor total de R\$ 805.308,52 em decorrência das alterações no cálculo do limite de crédito, conforme demonstrativo que acosta na Informação Fiscal.

Às fls. 124/133 dos autos, têm-se manifestação do Contribuinte Autuante em relação a Informação Fiscal de fls. 64/84, que a seguir passo a descrever:

Diz que, apesar da informação fiscal indicar suposta higidez do Auto de Infração em comento, a bem da verdade é que os argumentos trazidos para afastar as nulidades apresentadas são meramente retóricas.

De pronto, pontua que a informação fiscal busca elidir a nulidade quanto a desobediência em relação à legislação estadual, sobretudo afirmando o intuito da Manifestante é meramente protelatório e que as notas fiscais são um reflexo da escrita fiscal da Manifestante.

Diz que e de lamentar que o Autuante não adote uma posição de esclarecer a demanda, mas sim atacar os argumentos da Manifestante com adjetivos que não enfrentam o mérito, mas tentam imprimir um aspecto valorativo da argumentação ali carreada.

Entretanto, é certo que o Autuante não promoveu o devido enfrentamento aos argumentos apresentados pela Manifestante, certamente porque seria impossível fazê-lo.

Pontua que ao longo da peça defensiva a Manifestante demonstra inequivocamente que se faz mister a demonstração das operações fiscalizadas e autuadas pelo Autuante, ainda que haja certa proximidade com a escrita fiscal da Manifestante não caberá indicar que toda documentação fiscal apresentada pela Manifestante está presente e circunscrita na presente autuação.

Diz que o dever de fundamentar a acusação fiscal é uma imposição legal ao Autuante, o qual não pode alegar elementos genéricos para dificultar a contradita por parte do Contribuinte, pelo contrário, até mesmo o dever da cooperação exige que a elaboração da acusação fiscal siga-se de uma precisa demonstração dos elementos fáticos que ensejaram tal autuação, coisa que não se vê demonstrada nos presentes autos.

Sendo assim, há que se observar o insucesso da informação fiscal em elidir os argumentos para nulidade do auto de infração, conforme devidamente demonstrados na Impugnação, razão pela qual deverá o auto de infração posto em destaque ser devidamente anulado.

Em seguida, de forma resumida traz à tona todos os demais argumentos de defesa, seja quanto ao aspecto do princípio da não cumulatividade, da exorbitância da multa aplicada e do *in dubio pro contribuinte*.

Por fim, repete todos os pedidos já traçado na manifestação inicial de defesa.

Encaminhado o presente PAF ao agente Autuante para produzir Informação Fiscal, tendo em vista a Manifestação apresentada pelo Contribuinte Autuado, o mesmo, à fl. 140 dos autos, mantém suas informações já prestadas anteriormente.

Às fls. 142 verso, têm-se o despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF a este Relator, para instrução e julgamento.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Giovanni Tadeu Cordeiro, OAB/PE nº 46.587, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

Inicialmente suscita, o sujeito passivo, nos termos do art. 2º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, c/c art. 39 do mesmo instrumento legal, aspectos de nulidade do Auto de Infração, em tela, por violação à ampla defesa, ao contraditório, ao devido processo legal e à segurança jurídica, decorrente da ausência de comprovação da infração.

Não é o que vejo dos elementos constitutivos do lançamento fiscal, pois se tem os demonstrativos impressos, não todos, mas os necessários à compreensão do defendente em relação ao que se estar exigindo na imputação fiscal, mesmo porque todos os demais demonstrativos e os mesmo impresso encontram-se no CD/Mídia de fl. 28, entregue por Mensagem DT-e, em um primeiro momento com ciência tácita do sujeito passivo, e, em sum segundo momento, também, por Mensagem DT-e, com ciência expressa na forma da documentação acostada à fl. 33 dos autos, em que possibilitou a construção da peça de defesa, pelo defendente, entrando no mérito da autuação, cujo o teor fora analisado, em sede de Informação Fiscal, pelo agente Autuante, concordado em parte, reduzindo a autuação do valor original de R\$ 2.127.121,01 para o valor de R\$ 805.308,52.

Ultrapassado, então a arguição de nulidade suscitada pela defesa, que diz respeito a ausência de comprovação da infração cometida, passo, então, as demais variáveis da lide.

No mérito, o Auto de Infração, em tela, lavrado em 18/07/2022, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária IFEP COMÉRCIO, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 501634/22, relativo ao período fiscalizado de 01/01/2019 a 31/12/2020, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS) por 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 nos anos de 2019 e 2020, conforme demonstrativos/documentos acostados às fls. 10 a 27 dos autos, constante do CD/Mídia à fl. 28. Lançado ICMS no valor de R\$ 2.127.121,01, com enquadramento no artigo 29, § 8º, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 312, § 1º, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96.

Têm-se de informações complementares trazidas aos autos, pelo agente Autuante, o destaque de que o Contribuinte Autuado é signatário do Termo de Acordo relativo ao Dec. 7799/00, onde se beneficia, conforme art. 1º desse instrumento legal, da redução da base de cálculo em todas as operações internas em 41,176% de forma que a carga tributária fique em 10,59%. E, também, para as operações interestaduais, o Contribuinte Autuado utiliza o crédito presumido de 16,667% sobre o valor do imposto conforme art. 2º, desse mesmo decreto de forma que a carga tributária fique em 10%. Traz, ainda de destaque, a informação de que, em contrapartida, conforme art. 6º, o contribuinte terá que limitar em 10% o valor do crédito do ICMS relativo suas aquisições com alíquotas iguais e superiores a 10% nos termos a seguir destacado:

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. (Grifgo acrescido)

Em sede de defesa, o sujeito passivo, argui erro no cálculo desenvolvido, pelo Autuante, na

indicação do crédito fiscal a ser aproveitado (art. 6º), que os 10% fora calculado sobre o “*valor da base de cálculo do ICMS*”, conforme se observa de parte da própria planilha de constituição do Auto de Infração destacada na peça de defesa à fl. 45 dos autos.

Registra que o cálculo do crédito de ICMS devido para aproveitamento é parte essencial do cálculo da acusação, contudo, a metodologia utilizada, pelo Autuante vai de encontro com a legislação de regência, uma vez que o Decreto nº 7.799/2000 prevê que a limitação do crédito aproveitável será 10% do “*valor da operação*”. É o que diz expressar o art. 6º do citado diploma legal, conforme acima destacado e grifo acrescido.

A outra arguição de mérito trazido pelo sujeito passivo é quanto ao momento do estorno devido. Diz que o agente Autuante não considera a efetiva saída da mercadoria, mas a adoção de um estorno proporcional às saídas do mês, ainda que a mercadoria adquirida não tenha efetivamente saído. Isso porque, ao adquirir bens ou mercadorias, diz creditar-se pela operação e somente realiza o estorno quando da efetiva saída, dado que desconhece a tributação futura, se de operação interna (18%) ou interestadual (12%), todas sujeitas à redução da base de cálculo nos termos do Decreto nº 7.799/2000. E, também, diz que não são todas as saídas promovidas que estão sujeitas à redução da base de cálculo e, por conseguinte, ao estorno de crédito proposto pelo Autuante.

Traz para fundamentar sua arguição de defesa as disposições do art. 1º e 2º do Decreto nº 7.799/2000, associado as disposições sobre o uso do crédito, com base na LC 87/96 (artigos 19, 20 e 21) associado ao disposto no art. 29 e 30 da Lei de Regência do ICMS no Estado da Bahia, a Lei 7.014/96.

Sobre o primeiro aspecto de mérito da defesa, o agente Autuante, em sede de Informação Fiscal, diz, de fato, ter cometido erro no cálculo do limite de crédito do ICMS creditado (art. 6º), onde considerou, indevidamente, o “*valor da base de cálculo do imposto*” e não o “*valor da operação*”. Assim sendo, procedeu, então, a devida correção, conforme novo demonstrativo de débito e planilhas revisadas, apresentadas, agora, apenas de forma impressas às fls. 98/108 dos autos, reduzindo o demonstrativo de débito da autuação do valor de R\$ 2.127.121,01 para o valor de R\$ 805.308,52.

Quanto ao segundo aspecto de mérito da defesa diz que a apuração do estorno de crédito foi realizada respeitando a proporção das saídas tributadas com o benefício fiscal da redução da base de cálculo de forma que parte das operações de saídas que não tiveram o benefício fiscal não sofresse o estorno de crédito.

No caso prático, diz que as saídas por transferências e devoluções não tiveram participação no percentual de proporção para o estorno de crédito do ICMS. Pede, assim, que se verifique a aba “*% Participação saídas CFOP*” na planilha de “*Estorno crédito 2019 e 2020*” gravada no CD/Mídia acostada à fl. 28 dos autos.

Sem entrar na análise do mérito trazido aos autos, pelas partes, na discussão da lide, vejo, de ofício, que existe no presente PAF, seja na constituição do lançamento original, ou seja, na alteração do lançamento produzida, pelo agente Fiscal, em sede de Informação Fiscal, aspectos de forma que levam a nulidade do Auto de Infração, em tela, por falta de certeza e liquidez do lançamento, pois não há elementos, nos autos, que determinem, com segurança, o cometimento imputado ao sujeito passivo.

Isso porque o agente Autuante, na constituição do lançamento fiscal, traz aos autos, em Planilha Excel, constante do CD/Mídia de fl. 28, o arquivo “*ESTORNO DE CRÉDITO 2019*” e “*ESTORNO DE CRÉDITO 2020*”, com as seguintes pastas “*RESUMO DE DÉBITO*”, “*LIMITE DE CRR 4DITO 10% CFOP 3.120*”, “*LIMITE CRÉDITO 10% ENTRADAS*”, “*% PARTICIPAÇÃO_SAÍDAS CFOP*” e “*NFISCAIS_SAÍDAS P_PARTICIPAÇÃO*”, para os 2 (dois) período fiscalizado.

Todavia, não se consegue identificar como a Fiscalização identificou os “*% de Participação de saídas com benefícios fiscal*” constante do “*DEMONSTRATIVO DO ESTORNO DE CREDITO*

REALIZADO A MENOR RELATIVO AO DECRETO 7799/00” de fls. 10 e 17, que deram azo a imputação de falta de estorno, pela comparação entre o valor efetivamente estornado pelo defendente na sua escrita fiscal e o valor que entende, a Fiscalização, ser o correto.

Ademais, vê-se, à época dos fatos geradores, a existência do § 1º no art. 6º do Decreto 7799/00, que fora revogado pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, DOE de 27/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020, em que assim dispunha:

“§ 1º Não sendo possível ao contribuinte manter controle de seus estoques de modo a permitir a vinculação a que se refere este artigo, aplicar-se-á o método previsto no § 5º, do art. 312, do Regulamento do ICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012.”

Neste contexto, não se tem dos autos, qualquer elemento que indique ter a Fiscalização analisado os procedimentos adotados pelo defendente de estorno de crédito, à época dos fatos geradores, pois existia uma exceção à norma na constituição do benefício fiscal do estorno do crédito e, não, tão somente o limitador de 10% dos créditos destacados nas notas fiscais de entradas, nos termos do caput do art. 6º do Decreto 7799/00, como assim deixa entender ter procedido, o agente Autuante, no levantamento fiscal, em lide.

Isso posto, não vejo como se sustentar a presente autuação, posto que não há elementos nos autos que determinem, com segurança, o cometimento imputado do saldo remanescente da autuação ao sujeito passivo, pelo que, com fulcro no Art. 18, inciso IV, “a”, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, voto pela nulidade do presente Auto de Infração, recomendando que o procedimento fiscal seja refeito, desta vez, observando o regramento contido no Decreto 7799/00, vigente à época dos fatos geradores, especialmente o previsto no § 1º, do art. 6º, observando-se ainda, o prazo decadencial.

Do exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, em tela.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **279459.0024/22-5**, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA