

**A. I. Nº** - 279462.0025/22-4  
**AUTUADO** - MAGAZINE LUIZA S/A.  
**AUTUANTES** - NILDA BARRETO DE SANTANA e ANNA CRISTINA ROLLEMBERG  
NASCIMENTO  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/08/2023

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0170-04/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Excluídos valores referentes a aquisições de mercadorias isentas, incluídas indevidamente no levantamento fiscal. Item subsistente parcialmente; **b)** VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infração não contestada. Item mantido. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Razões de defesa não elidem. 3. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CANCELAMENTO IRREGULAR DE NOTAS FISCAIS. Item não contestado. Infração subsistente. Afastadas as arguições de nulidades. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/09/2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor total de R\$ 134.380,91, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01 - 001.002.006 - Utilizou indevidamente credito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor de R\$ 2.734,76, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 001.002.040 - Utilizou indevidamente credito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no valor de R\$ 36.076, 00 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 002.001.003 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Valor lançado R\$ 75.861,27, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 - 005.006.001 - Omissão de mercadorias tributáveis em decorrência de cancelamento irregular de Notas Fiscais, deixando de recolher o ICMS correspondente, no valor de R\$ 19.708,60, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através do seu representante legalmente habilitado, apresenta impugnação, fls. 61 a 81 e inicialmente transcreve o teor das acusações e fala sobre a tempestividade da apresentação da defesa. Em seguida diz que, em que pese o respeito devotado ao trabalho desenvolvido pela autoridade fiscal, a impugnante entende que a autuação é totalmente insubsistente, pelas razões passa a expor:

No tópico “DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. IMPERFEITO ENQUADRAMENTO LEGAL DOS FATOS” assevera que ao fazer o enquadramento legal das infrações supostamente praticadas pela impugnante, o fiscal autuante cingiu-se a indicar os seguintes dispositivos legais:

Infração 01: art. 9º c art. 29. § 4º. inciso II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 290 do RICMS:

Infração 02: artigos 29 e 31 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 309, § 6º do RICMS;

Infração 03: art. 2º inciso I: c art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 332, inciso I do RICMS/BA;

Infração 04: Art. 2º inciso I da Lei nº 7.014/96 c/c artigos 43 e 44 do RICMS/BA.

Conforme se confere, os dispositivos mencionados não indicam qualquer infração cometida pelo impugnante. Como supostamente capitulado pela fiscalização, no que concerne ao lançamento da obrigação principal. Na verdade, os dispositivos tratam genericamente sobre a incidência, lançamento, base de cálculo, apuração, vencimento e recolhimento do ICMS.

Em outros termos, não há qualquer clareza na fundamentação de direito prestada pela autuação fiscal no fito de legitimar a integralidade do lançamento em espeque - elemento este que como se sabe, consiste em verdadeiro requisito de validade da atividade fiscal - na medida em que foram elencados como arrimo da presente acusação dispositivos que tratam, de maneira absolutamente genérica, da sistemática geral do ICMS, a exemplo de diretrizes acerca de como se deve dar a apuração/recolhimento do tributo, vencimento, etc. Assim, os diplomas normativos indicados prestar-se-iam a “justificar qualquer autuação na qual o contribuinte estivesse inserido na sistemática do referido imposto no Estado da Bahia.

Aduz que o dever de motivação do ato administrativo vai além da mera indicação de dispositivos legais previstos na legislação tributária estadual, abrangendo, também e principalmente, a correta e precisa subsunção dos fatos narrados na acusação fiscal à norma legal. Assim é que apenas se considera fundamentado o ato que, além de indicar os motivos de fato que o dão ensejo, aponta, minuciosamente, como tais motivos ingressam no mundo jurídico, tomando legítimo o ato praticado.

No caso presente vislumbra-se que a tipificação se sucedeu de maneira vaga e imprecisa, **posto** que não trouxe, objetivamente, quais dispositivos legais teriam sido descumpridos e de que forma estariam aptos a justificar a caracterização das referidas infrações.

Transcreve o disposto no art. 39 do Decreto Estadual nº 7.629/1999 e lembra que a clareza da acusação c o primeiro pressuposto do devido processo legal, constituindo-se, na verdade, no ponto inaugural de uma relação dialética justa e pautada na igualdade dos litigantes. E por isso, inclusive, que a legislação que rege o Processo Administrativo (Decreto nº 7.629/1999) enfatiza que são nulos os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária, restando imprestável, para todos os efeitos, ato administrativo dotado de fundamentação deficiente.

Observa que o art. 18 do referido decreto preconiza, entre os casos em que deva ser declarada a nulidade, aqueles em que o auto de infração não contém os requisitos para se determinar com segurança a infração (perfeita descrição dos fatos e norma legal infringida).

Tais exigências legais, como se sabe, objetivam garantir o direito constitucional do contribuinte — especialmente para ter condições de exercer a ampla defesa e o contraditório - de conhecer com clareza e precisão a infração que lhe é atribuída e quais os fundamentos de fato e de direito em que se arrimou o autuante para caracterizá-la e definir a necessidade do recolhimento adicional de qualquer exação.

Logo, com base nos princípios e dispositivos legais citados, qualquer lançamento tributário, decorrente de infração à legislação, deve especificar a conduta típica do contribuinte e os dispositivos específicos tidos como infringidos pelo Fisco. Sendo certo que, sem os quais, por ser impossível ao contribuinte conhecer a acusação conferida a si. Acaba-se por impedir a sua AMPLA DEFESA, bem como, o CONTRADITÓRIO, tornando nulo o trabalho fiscal.

Portanto, diante dos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, resta evidente a necessidade de uma precisa e minuciosa descrição do tipo legal que se entende violado, sob pena de impositiva decretação da nulidade de qualquer ato administrativo, em especial do lançamento tributário.

É inquestionável que a não identificação precisa das infrações ocasionou inegável cerceamento ao direito de defesa da impugnante, que não teve disponibilizado ao seu favor os elementos necessários à precisa identificação e compreensão das infrações que lhes foram imputadas.

Fala sobre o princípio do contraditório e lembra se necessário que o lançamento descreva de forma clara e precisa a conduta praticada pelo contribuinte, bem como indique a hipótese legal na qual tal conduta se subsume. Nessa linha de raciocínio transcreve precedentes administrativos e conclui que o auto de infração sob julgamento apresenta fundamentação deficiente, de sorte a inviabilizar o direito de defesa e torná-lo inegavelmente nulo.

No tópico DA NULIDADE DA PRIMEIRA INFRAÇÃO POR EQUÍVOCOS NO LEVANTAMENTO FISCAL, INCONSISTÊNCIA DA ACUSAÇÃO, diz que a autoridade fiscal imputou ao impugnante, a responsabilidade por utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS supostamente referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

Em suporte da acusação sob análise, o fisco baiano elaborou planilha, elencando as notas fiscais que subsidiaram o crédito fiscal aproveitado pelo impugnante e que, supostamente, são relativas a mercadorias sujeitas à substituição tributária. Ocorre que, conferindo-se o referido levantamento, o impugnante identificou que a autoridade fiscal incorreu em erro gravíssimo, qual seja: elencou notas fiscais cujas mercadorias não estão sujeitas ao regime de substituição tributária.

A título exemplificativo, aponta a nota fiscal nº 124203 que é relativa a operação de transferência de “ARROZ TIPO 1 01 KG COLORIDO”, mercadoria esta não arrolada no Anexo I do RICMS/BA (anexo do Regulamento que discrimina, justamente, quais mercadorias estão sujeitas à substituição tributária no Estado da Bahia).

Conforme se confere no levantamento fiscal, todas as operações elencadas pelo auditor fiscal dizem respeito a operações de transferência envolvendo arroz, feijão, fubá e sal. Isto é, produtos não arrolados no Anexo I do RICMS/BA, de modo que, indubitavelmente, não estão sujeitos à substituição tributária.

Tivesse a fiscalização adotado o cuidado que é típico e indispensável aos procedimentos tendentes à cobrança de tributos, teria identificado, sem qualquer dificuldade, que o levantamento fiscal foi realizado de forma completamente equivocada.

Entende que a fiscalização reportou-se de forma completamente insegura quanto ao levantamento das notas fiscais com mercadorias sujeitas à substituição tributária e, conseqüentemente, na eleição da base de cálculo utilizada, não devendo, por esse motivo, a autuação prosperar.

A certeza e a liquidez do crédito tributário devem ser exaladas na execução da técnica adotada pela fiscalização. Diante do exposto e levando-se em conta a insegurança causada na autuação pelos equívocos cometidos, espera-se que seja determinada a nulidade do auto de infração em comento. E nesse exato sentido é o entendimento firmado pela jurisprudência dos órgãos de justiça administrativa, conforme ementas que copiou.

Portanto, a infração sob análise carece da necessária liquidez e, pelo que requer a decretação de sua nulidade.

Observa que os motivos que justificam a decretação da nulidade da infração servem igualmente a demonstrar a sua improcedência. E o caso típico em que a preliminar se confunde com a matéria de mérito. Realmente, não há muito o que se argumentar, pois, uma vez que as mercadorias elencadas pela autoridade fiscal não sujeitas ao regime de substituição tributária, é evidente que a acusação é absolutamente descabida, de sorte que, caso não seja declarado nulo, o respectivo lançamento tributário há de ser julgado improcedente.

Em relação a terceira infração que se refere a acusação de deixar de recolher ICMS, em razão de ter supostamente praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas assevera que a autoridade fiscal incorreu outro erro gravíssimo, qual seja: elencou em seu demonstrativo notas fiscais que sequer são relativas a operações de saídas de mercadorias.

A título exemplificativo, informa que a nota fiscal de nº 561128 é relativa a operação realizada a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração de mercadorias do contribuinte, não havendo que se cogitar qualquer saída de mercadoria.

Como é de curial sabença, nas hipóteses de perda, roubo ou deterioração de mercadoria dentro do estabelecimento do contribuinte, deve-se emitir Nota Fiscal, com o aludido Código Fiscal de Operações e Prestações, discriminando a quantidade e o valor do produto perdido, para a regularização do estoque da empresa.

Assim, se a nota fiscal a título de baixa de estoque elencada pela autoridade fazendária dá conta apenas da regularização do estoque do impugnante, não há que se falar em qualquer operação de saída de mercadoria praticada pelo contribuinte.

Isto é, em que pese a acusação seja a de deixar de recolher ICMS nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, o fiscal autuante incluiu, no levantamento que dá suporte à acusação, diversas notas fiscais relativas a operação diversa - a título de baixa de estoque - que não a de saída de mercadorias.

Ressalta que o mesmo equívoco ocorreu no que concerne às notas fiscais nºs 561136, 562623, 287066 e 287067.

Repete os mesmos argumentos expostos na infração 01, para pedir a nulidade ou improcedência da infração 02.

Pede a improcedência da infração 03 asseverando que em análise ao levantamento fiscal (Doc. 2), o impugnante verificou, no que concerne às referidas operações, as mercadorias comercializadas, em alguns casos, estão sujeitas à sistemática de substituição tributária, de sorte que não havia dever de recolhimento na saída, uma vez que o ICMS já havia sido pago na entrada. Ainda, em outros casos, tratam-se de mercadorias sujeitas à isenção de ICMS.

Para facilitar a comprovação do ora alegado, o Magazine Luiza S/A., inseriu coluna adicional na planilha do levantamento fiscal (coluna "T" do Doc. 2 - anexo mídia), especificando exatamente quais mercadorias estão sujeitas à substituição tributária e quais sujeitas à isenção.

Quanto aos casos sujeitos à substituição tributária, tratam-se de operações de vendas internas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros em operação com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, estando o impugnante na condição de contribuinte substituído.

Inclusive, observe-se que se extrai da própria planilha apresentada pela fiscalização, que, no tocante às referidas operações, c indicado o "CFOP 5.405", o qual apresenta a seguinte descrição:

"CFOP 5405 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído. A verdade, em síntese, é que, quando esses produtos chegam ao estabelecimento do impugnante, o ICMS relativo à saída subsequente - isto é, às saídas promovidas pelo impugnante - já foi retido e recolhido pelo contribuinte eleito como substituto tributário pela lei específica de regência da operação.

Disso decorre que, ao se adotar o posicionamento do Fiscal, o contribuinte findaria por arcar com o ICMS, alusivo à operação de saída de seu estabelecimento, 2 (duas) vezes: uma por meio do ônus tributário decorrente da antecipação do imposto por meio do destaque do imposto em suas NF's de entrada, na qualidade de contribuinte substituído (que já contempla o ICMS-ST incidente na operação de saída); outra por meio do pagamento do ICMS-ST exigido pela autoridade fiscal e supostamente devido sobre a saída subsequente.

Repete que semelhante conclusão da autoridade fiscal só pode - com a *vênia* devida - decorrer de absoluta incompreensão da sistemática de substituição tributária progressiva do ICMS e que, caso adotada, findaria por transformar o ICMS em imposto cumulativo, ao arrepio da Constituição, da Lei Kandir e todo o ordenamento jurídico estadual.

Fala sobre a sistemática de substituição tributária progressiva (ou "para frente"), para concluir que

o auto de infração, neste ponto, portanto, imputa ao autuado o descumprimento de obrigação principal inexistente. As operações de saídas internas fiscalizadas (linhas 80 a 139 do levantamento fiscal), ao contrário do imputado pela autoridade fiscal, não geram qualquer obrigação concernente ao pagamento de ICMS para o impugnante.

A bem da verdade, a cobrança fiscal constitui verdadeiro *bis in idem*. Tal fato se dá, pois o suposto crédito tributário exigido, não custa insistir, já foi quitado pelo substituto tributário e, ainda assim, o fiscal autuante o cobra novamente, desta vez em face do impugnante (substituído tributário).

Por fim, quanto aos casos sujeitos à isenção de ICMS, cumpre observar que se tratam, *em todos os casos*, de operações com álcool em gel. O referido produto, como se sabe, foi incluído, desde março de 2020, no rol de produtos isentos de ICMS através do Decreto nº 19.568, de 23 de março de 2020.

Isto é, através do referido lançamento fiscal, pretende-se cobrar do impugnante ICMS referente a mercadoria reconhecidamente isentada de ICMS por este Estado. Nada mais absurdo.

Ora, conforme é de conhecimento notório, a isenção c. justamente, a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação (ADI nº 286. Min. Maurício Corrêa). Inclusive, nos termos do Código Tributário Nacional, a isenção é caso de exclusão ou, melhor dizendo, de dispensa do crédito tributário e observa o que dispõe o art. 175, I, do CTN.

Ante o exposto, não há muito o que se dialectizar: se o ICMS já foi devidamente recolhimento em etapa anterior, sob a sistemática de substituição tributário ou se está sujeito à isenção de ICMS, não há que se falar em recolhimento do referido imposto por ocasião da saída das mercadorias do estabelecimento do impugnante, de modo que o lançamento fiscal ora fustigado é absolutamente improcedente e assim deve ser reconhecido.

Fala sobre a aplicação da multa, que se mostra em patamar confiscatório, indo de encontro ao disposto no artigo 150, inciso IV, informando que Embora o texto constitucional mencione apenas “tributos”, a orientação acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confere leitura extensiva ao artigo 150, inciso IV, da Constituição, é que as multas fiscais, embora não sejam tributos, sujeitam-se ao princípio constitucional que veda que os instrumentos fiscais resultem em confisco.

O Supremo Tribunal Federal, acerca do tema, decidiu, por meio de seu Plenário, em votação unânime, que as multas fiscais estão sujeitas ao mencionado princípio, **de** sorte que a sua aplicação há de ser moderada, evitando-se consumo de parte considerável do patrimônio do contribuinte. Nesse sentido, transcreve o teor do acórdão proferido nos autos da ADIn 551-1 /RJ, e além disso, o Excelso Tribunal, com base na vedação ao confisco, firmou precedente no sentido de que a multa por descumprimento de obrigação acessória deve ser limitada ao percentual de 20% (vinte por cento), não sendo diverso o entendimento prevalente no âmbito dos Tribunais Regionais Federais.

Do exposto infere-se que a jurisprudência vem se consolidando no sentido de reconhecer que as multas fiscais devem respeitar o princípio do não-confisco e, por isso, não podem ultrapassar o patamar de 20%.

No caso dos autos, contudo, as multas aplicadas nas hipóteses em apreço, no percentual de 60% (sessenta por cento), exorbitam, em muito, os limites adotados pelo STF e pelos demais tribunais pátrios. Por esse motivo, com fundamento no art. 150, IV, da CF/88, deve-se reconhecer a improcedência do auto de infração quanto a esse particular.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- (a) seja declarado nulo o impugnado auto de infração, posto a patente falta de fundamentação das infrações capituladas, conforme exposto no tópico 3.1;



- (b) caso não reconhecida a nulidade da totalidade do auto de infração, que sejam declaradas nulas as infrações 01 e 03, tendo em vista os equívocos no lançamento fiscal, nos termos dos tópicos 3.2 e 3.3, respectivamente;
- (c) no caso de não declaradas as nulidades apontadas nos itens anteriores, seja reconhecida a improcedência da primeira acusação, tendo em vista a legitimidade do crédito fiscal aproveitado pelo impugnante, nos termos do tópico 3.2;
- (d) seja reconhecida a improcedência da terceira infração, tendo em vista que parte das mercadorias elencadas está sujeita à sistemática da substituição tributária e a outra parte está sujeita à isenção de ICMS, de modo que não há que se falar em ICMS devido por ocasião das saídas, nos termos do tópico 3.4;
- (c) subsidiariamente, caso não sejam acolhidos os pedidos anteriores, seja reduzido o valor da multa fixada de 60% para 20% do montante do débito principal apurado, em obediência ao princípio do não-confisco, estatuído no art. 150, IV, da CF/88.

Uma das autuantes presta Informação Fiscal às fls. 140 a 151 dizendo inicialmente que o contribuinte exerce a atividade econômica de comércio varejista em lojas de departamento, comercializando móveis, eletrodomésticos e eletroeletrônicos, essa filial opera como Centro de Distribuição - CD, dando suporte logístico às demais filiais da empresa no Estado.

É uma empresa de grande porte com matriz no Estado de São Paulo, cuja filial obteve faturamento anual da ordem de R\$ 720 milhões e R\$ 2.014 bilhões e arrecadação anual de ICMS da ordem de 29,28 milhões e R\$ 85,90 milhões nos exercícios de 2019 e 2020 respectivamente.

Destaca que, conforme dispõe o RPAF, o auto de infração deve ser acompanhado de papéis de trabalho que indiquem com clareza e precisão a infração cometida, cuja finalidade é demonstrar a forma como o imposto lançado foi calculado, cabendo ao contribuinte exercer o contraditório a fim de elidir a acusação que lhe foi imputada.

Assim, contrariamente ao que diz o Impugnante, afirma que o auto de infração em lide está revestido de todas as formalidades legais atinentes ao processo administrativo fiscal.

O auto de infração descreve textualmente cada infração imputada ao contribuinte e o enquadramento legal da mesma. Cada infração fez-se acompanhar de uma planilha onde se demonstrou minuciosamente o número da nota fiscal, chave, data, origem, item de mercadoria, valor da operação e outros elementos que demonstram como foi efetuado o cálculo do imposto lançado.

Ou seja, o auto de infração demonstra o ilícito fiscal e as planilhas demonstram os dados necessários ao cálculo de valor do imposto devido, bastando ao contribuinte conferir se a acusação do fisco tem procedência ou não.

No mérito, em relação a Infração 01 - 001.002.006 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária. Conforme consta nas planilhas: Demonstrativo de Crédito Indevido - Mercadoria com ICMS Substituído - Exercícios 2019 e 2020, concorda com o argumento defensivo pois, de fato, as mercadorias **arroz, feijão, fubá e sal** não estão inseridas no regime de substituição tributária, portanto ausente do Anexo I do RICMS/Ba e devem ser excluídas da Infração 01, pois trata-se de crédito indevido sobre mercadorias isentas, conforme consta nas próprias planilhas (fl. 26 a 28), que lançamos equivocadamente como crédito indevido ST.

Assim, permanece na infração somente o primeiro lançamento no valor de R\$ 1.576,20, que se trata de crédito indevido ST sobre cerveja da posição NCM 2203 (Fl.22).

Quanto a infração 02 não houve manifestação por parte da defesa.

Infração 03 - 002.001.003 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Conforme consta nas planilhas: Demonstrativo Falta Recolhimento de ICMS – Operação Tributada como não Tributada nas Saídas

por NF-es - Exercícios 2019 e 2020 em anexo.

A defendente alega que nessa infração foram indevidamente incluídas operações de baixa de estoque, mercadorias isentas e mercadorias ST. Nesse ponto sabe-se que ao contribuinte é dado o direito de proceder à baixa de estoques nos casos de perda roubo ou deterioração a fim de que o estoque contábil esteja condizente com o estoque físico das mercadorias e também para que “esse prejuízo” seja apropriado como despesa do próprio exercício.

Ou seja, a regra fiscal não destoa da regra contábil, mas esse tipo de operação está sujeita à observância do quanto disposto no RICMS, e transcreve o disposto no art. 312 do RICMS.

Nesses casos, o contribuinte emite nota fiscal de saída, indicando o CFOP 5.927 (Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração), informando nos campos valor da operação e valor do ICMS os valores correspondentes ao custo da aquisição da mercadoria. Mas, no caso em questão, a empresa procedeu de forma diferente, emitiu nota fiscal de saída informando o CFOP 5.949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), indicou o valor da operação, mas não indicou o valor do ICMS. E, independentemente da saída de mercadoria ter sido efetuada através do CFOP 5.949 ou através do CFOP 5.927, ambos os casos são tributados pelo ICMS.

No que se refere às fraldas descartáveis sabe-se que a mercadoria - fraldas descartáveis, da posição NCM 9619 - foi excluída do Anexo I do RICMS/Ba a partir de 01/01/2019.

E, conforme previsto na legislação, quando o fisco altera o regime de tributação de determinada mercadoria, o contribuinte deve fazer a uniformização dos estoques a fim de adequá-los ao novo regime tributação. Ou seja, se a mercadoria entrou no regime da substituição tributária, o contribuinte deve fazer a antecipação total do ICMS sobre todo estoque existente naquela data e, a partir de então, proceder a saída sem tributação.

Inversamente, se a mercadoria saiu do regime da substituição tributária deve fazer a apropriação dos créditos de ICMS (normal e antecipado) sobre o estoque existente e, a partir de então, proceder a saída com tributação normal.

No caso questionado, se a empresa recebeu mercadoria com ICMS retido e a mercadoria foi excluída do Anexo I do RICMS – não mais faz parte do rol de mercadorias sujeitas à antecipação tributária - a empresa tem direito ao crédito de ambas as parcelas do imposto incidentes sobre a operação (ICMS Normal e ICMS ST Retido), uma vez que precisa uniformizar a tributação do item de mercadoria e igualar a entrada dessa mercadoria ao novo regime de tributação vigente, não sendo facultado ao contribuinte alternar o regime de tributação da mercadoria em função da tributação equivocada informada por um fornecedor. Se este recebeu uma determinada mercadoria com a tributação equivocada, deve fazer os ajustes necessários a fim de adequar a operação a tributação vigente na legislação do tributo. Copia o art. 289, 290 e 291 do RICMS.

Em suma, fraldas descartáveis da posição NCM 9619 esteve no regime de substituição tributária até 31/12/2018, a partir de então, foram para o regime normal de tributação. E como parte das saídas desses itens se deram sem tributação, CFOP 5.405, foi lançado o imposto devido por tais operações.

Contribuinte movimentou essa mercadoria nas operações de entradas e saídas da seguinte maneira:

Entradas - Fraldas 2020			
CFOP	VI item	VI ICMS	% trib
1102	9.630.292,52	1.725.108,55	55,26
1152	42.626,38	7.672,85	0,24
1409	73,32	0,00	0,00
1949	15.462,62	0,00	0,00
2102	5.424.189,57	545.703,99	31,12
2152	2.239.673,60	197.088,57	12,85
2409	76.054,28	0,00	0,00
Total	17.428.372,29	2.475.573,96	99,47

Saídas - Fraldas 2020			
CFOP	VL item	VL ICMS	% trib
5102	5.647.367,32	1.022.258,04	47,15
5152	2.634.818,12	474.267,20	22,00
5202	4.232,57	761,8	0,04
5405	44.212,05	0,00	0,00
5409	51,67	0,00	0,00
5910	439,75	79,14	0,00
5923	3.274,96	468,95	0,03
5927	767,27	0,00	0,00
5949	14.144,00	0,00	0,00
6102	3.970,20	476,42	0,03
6108	1.644.503,18	197.246,79	13,73
6119	3.560,34	0,00	0,00
6152	1.969.564,66	235.590,76	16,44
6202	7.443,11	878,97	0,06
6910	50,76	6,09	0,00
6923	285,38	34,25	0,00
6949	0,00	0,00	0,00
<b>Total</b>	<b>11.978.685,34</b>	<b>1.932.068,41</b>	<b>99,48</b>

Também, quanto à mercadoria – álcool em gel antisséptico da posição NCM 2207 – diferentemente do que diz o Impugnante, a mesma não está inserida na isenção prevista no decreto 19.568/20, pois tal benefício somente foi concedido às operações com estabelecimentos médico-hospitalares públicos.

Apesar do quanto alegado, o contribuinte deu tratamento duplo à essa mercadoria, pois as entradas se deram com utilização do crédito do ICMS e as saídas se deram sem débito de ICMS, ver quadro abaixo:

ENTRADAS – ÁLCOOL GEL - 2019			
CFOP	VL. ITEM	VL. ICMS	% TRIB.
1152	798,24	0,00	0,00
1949	129,60	0,00	0,00
2152	142.834,70	10.937,14	99,35
<b>TOTAL</b>	<b>143.762,54</b>	<b>10.937,14</b>	

SAÍDAS - ÁLCOOL GEL - 2019			
CFOP	VL. ITEM	VL. ICMS	% TRIB.
5102	38.288,67	-	-
5152	34.029,84	-	-
5949	5.825,00	-	-
6108	5.756,65	-	-
6152	17.083,92	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>100.984,10</b>	-	-

Já as demais mercadorias listadas da posição NCM 3402.2, são materiais de limpeza e foram excluídos do Anexo I em 31/01/2015.

Assim, reafirma que todas as operações de saídas e todas as mercadorias listadas nessa infração estão sujeitas ao regime normal de tributação, onde o ICMS devido deveria ter sido destacado em todas as operações de saída.

Informa não ter havido manifestação relativa a infração 04 e quanto a Multa diz ser cediço que o percentual aplicado para cada infração é estabelecido em lei e sendo os atos do auditor fiscal vinculados aos ditames legais, o mesmo não possui a discricionariedade para aplicar multa em valor maior ou menor do que o estabelecido legalmente.

Finaliza afirmando que todas as alegações e provas trazidas nos autos do processo pelo Impugnante foram analisadas e somente serviram para modificar a Infração 01, e se coloca a disposição para quaisquer outros esclarecimentos que considerem pertinentes ao esclarecimento do presente processo.



O sujeito passivo se manifesta às fls. 157 a 182, reiterando os argumentos expostos na inicial, enfatizando em relação a infração 01 que conforme demonstrado em sede de defesa, ao analisar o levantamento fiscal que subsidiou a referida acusação, a manifestante identificou que a autoridade fiscal incorreu em erro gravíssimo, qual seja: elencou notas fiscais cujas mercadorias não estão sujeitas ao regime de substituição tributária.

Tratam-se, conforme demonstrado na impugnação, de operações de transferência envolvendo arroz, feijão, fubá e sal. Isto é, produtos não arrolados no Anexo I do RICMS/BA, de modo que, indubitavelmente, não estão sujeitos à substituição tributária.

Tanto é assim que a própria autoridade autuante reconheceu os graves equívocos cometidos no levantamento fiscal. Senão, observe-se o seguinte trecho da informação fiscal:

Ocorre que, em que pese tenha reconhecido os graves equívocos, a autoridade fiscal, equivocadamente, determinou apenas a exclusão dos referidos itens do levantamento fiscal, mantendo, ainda, parcela da referida acusação, no valor de R\$ 1.576,20 (um mil, quinhentos e setenta e seis reais e vinte centavos), referente ao produto “cerveja da posição NCM 2203”.

Ora, é indiscutível, conforme restou reconhecido em sede de informação fiscal, que a autoridade autuante reportou-se de forma completamente insegura quanto ao levantamento das notas fiscais com mercadorias sujeitas à substituição tributária e, consequentemente, na eleição da base de cálculo utilizada.

Assim, diferentemente da conclusão adotada pela autoridade autuante, não é o caso de simples exclusão dos itens que não estão sujeitos à sistemática de substituição tributária, mas de necessário reconhecimento da nulidade total da primeira infração, tendo em vista a ausência de liquidez e certeza do crédito tributário.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- (a) seja declarado totalmente nulo o auto de infração, posto a patente falta de fundamentação das 4 infrações capituladas, conforme exposto no tópico 3.1;
- (b) caso não reconhecida a nulidade da totalidade do auto de infração, que sejam declaradas nulas as infrações 1 e 3, tendo em vista os equívocos no lançamento fiscal, nos termos dos tópicos 3.2 e 3.3, respectivamente;
- (c) seja reconhecida a improcedência da terceira infração, tendo em vista que parte das mercadorias elencadas está sujeita à sistemática da substituição tributária e a outra parte está sujeita à isenção de ICMS, de modo que não há que se falar em ICMS a ser recolhido por ocasião das saídas, nos termos do tópico 3.4;
- (d) subsidiariamente, caso não sejam acolhidos os pedidos anteriores, seja reduzido o valor da multa fixada de 60% para 20% do montante do débito principal apurado, no que concerne às infrações que venham a ser mantidas dentre as Infrações nº 01, 02, 03 e 04 capituladas na autuação, em obediência ao princípio do não-confisco, estatuído no art. 150, IV, da CF/88.

A autuante que prestou a Informação Fiscal ao ser cientificada se pronuncia à fl.208 dizendo que ao analisar o inteiro teor da peça processual verificou que nada foi acrescido, apenas reafirma os termos da peça inicial.

Por esta razão considera que os termos constantes na Informação Fiscal são suficientes para os esclarecimentos dos fatos.

## VOTO

O presente Auto de infração lavrado em 26/09/2022 diz respeito a exigência de ICMS no valor total de R\$ 134.380,91, em face das seguintes acusações:

Infração 01 - 001.002.006 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor de R\$ 2.734,76, mais

multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 001.002.040 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no valor de R\$ 36.076, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 002.001.003 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Valor lançado R\$ 75.861,27, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 - 005.006.001- Omissão De mercadorias tributáveis em decorrência de cancelamento irregular de Notas Fiscais, deixando de recolher o ICMS correspondente, no valor de R\$ 19.708,60, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso II da Lei 7.014/96.

Em preliminar foi apresentada pelo autuado arguição de nulidade relacionadas a todas as infrações, sob o argumento de que o fiscal autuante não demonstrou perfeitamente o enquadramento dos fatos concretos às normas de incidência do ICMS.

Não há como prosperar essa preliminar de nulidade, pois para embasar todas as acusações foram elaborados levantamentos, que são partes integrantes do mesmo, sendo que os se coadunam com as descrições contidas em cada infração.

Ditas planilhas foram entregues ao autuado, de forma pormenorizada, a identificação de todas as operações que deram causa à autuação, tendo o sujeito passivo exercido plenamente seu direito ao contraditório e a ampla defesa, inclusive adentrando no mérito, numa prova cabal de que a acusação fiscal foi perfeitamente entendida pelo autuado, visto que as infrações foram devidamente tipificadas e documentadas, sendo os seus demonstrativos claros e inteligíveis.

Ademais, conforme previsto no art. 19 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”.

Em relação à infração 01 e 03 o defendente procede alegação de nulidade da autuação por insegurança na acusação, por equívocos cometidos pela fiscalização. No caso da infração 01, inclusão de mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária, e na infração 03 notas fiscais que sequer são relativas a operações de saídas de mercadorias, além de operações que acobertam mercadorias isentas ou sujeitas à substituição tributária.

Tais argumentos apesar de terem sido tratados pelo sujeito passivo como motivador de nulidade observo que se trata de questão de mérito, o que será a seguir apreciado. Antes porém, observo que, no mérito, as infrações 02 e 04 não foram questionadas pelo sujeito passivo, razão pela qual ficam mantidas, nos valores de R\$ 36.076,28 e R\$ 19.708,60, respectivamente.

A Infração 01 diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

O defendente alega que os produtos apontados pela fiscalização estariam fora do referido regime, fazendo jus, portanto, a utilização do imposto destacado no documento fiscal. Indicou por amostragem as mercadorias que estariam enquadradas naquela condição, asseverando que as mesmas não se encontram arrolados no Anexo I do RICMS/BA, de modo que, indubitavelmente, não estão sujeitos ao regime de substituição tributária.

A autuante ao prestar a Informação Fiscal concorda com os argumentos defensivos, reconhecendo que as mercadorias **arroz, feijão, fubá e sal** não estão inseridas no regime de substituição tributária, portanto, ausente do Anexo I do RICMS/Ba e devem ser excluídas da Infração, pois se tratam de mercadorias isentas, e foram lançadas equivocadamente nesta infração.

Mantém apenas o primeiro lançamento no valor de R\$ 1.576,20 que se trata de fato de crédito indevido ST, referente a cerveja posição NCM 2203.

O sujeito passivo ao ser cientificado pugnou pela nulidade total da infração em razão da insegurança causada pelos equívocos cometidos, o que não pode ser acatado pois as alterações promovidas pela autuante foram decorrentes de incorreção no cálculo do imposto, e não na metodologia aplicada, incorreção esta perfeitamente sanável.

Observe que o art. 150, do RPAF/BA assim dispõe:

*Art. 150. Para os efeitos deste Regulamento, entende-se por:*

*I - diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, **cálculo** ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado; (grifo não original).*

*Art. 18. São nulos:*

*[...]*

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

Ao autuado foi dada ciência do saneamento realizado, momento em que se manifestou.

Portanto, o argumento acima aduzido e trazido nesta sua manifestação não pode ser aceito como motivador à nulidade da ação fiscal,

Dessa forma acompanho o entendimento do autuante, portanto, fica mantida parcialmente a autuação, no valor de R\$ 1.576,20.

A infração 03 acusa o contribuinte de não ter recolhido o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escriturada.

O impugnante assevera que foram incluídas indevidamente as seguintes operações:

- (i) operações de baixa de estoque;
- (ii) mercadorias isentas;
- (iii) mercadorias tributadas no regime de substituição tributárias.

Informou que as mercadorias isentas e sujeitas ao regime de substituição tributária estão indicadas na planilha que elaborou, com base nos levantamentos efetuados pela fiscalização onde foi inserida uma coluna para este fim.

Em relação ao primeiro argumento, como é cediço o ajuste de estoque é decorrente do confronto entre os saldos apurados no inventário físico e aqueles registrados nas fichas de estoque (e consequentemente na escrituração contábil), o que conduz a suposição de que as divergências sejam decorrentes de eventos não relacionados com as operações normais da empresa, ou seja, que as divergências provenham de furto, roubo, desvio, etc.

As regularizações dessas perdas devem ser registradas através de lançamentos na contabilidade e os respectivos créditos tomados por ocasião da correspondente entrada estornados, mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito” sendo que o lançamento do estorno será realizado diretamente na Apuração do Imposto, conforme disposto no art. 312, § 2º do RICMS/BA.

*§ 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”.*

Para efeito de ajuste de estoque, deverá ser emitida nota fiscal (CFOP 5.927), sem destaque do imposto, sendo que o contribuinte poderá mencionar o valor do crédito a ser estornado em dados

adicionais do referido documento.

Ocorre que, como esclarecido pela autuante, o sujeito passivo assim não procedeu, pois não emitiu a nota fiscal de saída, indicando o CFOP 5.927- baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, e sim, notas fiscais de saídas informando o CFOP 5.949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), sem destaque do imposto.

Ante aos fatos relatados, acompanho o entendimento da autuante, no sentido de que não devem ser excluídas as notas fiscais de saídas através do CFOP 5.949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, que o sujeito passivo assevera tratar-se de baixa de estoque pois, não foi trazido aos autos comprovação de que, apesar de ter inserido o CFOP anteriormente mencionado nos documentos fiscais questionados, efetuou os estornos dos créditos tomados, no momento da aquisição das mercadorias, conforme estabelecido no art. 312, inciso I, do RICMS/BA

*“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; o estorno do referido crédito fiscal”*

Em relação aos itens (ii) e (iii) a autuante ao prestar a Informação Fiscal não concorda com os argumentos defensivos e mantém os itens indicados pelo defendente, com o que concordo, apresentando as seguintes justificativas:

- Mercadorias isentas: álcool em gel antisséptico da posição NCM 2207 não está inserida na isenção prevista no decreto 19.568/20, pois tal benefício somente foi concedido às operações com estabelecimentos médico-hospitalares públicos.

Além disso o contribuinte deu tratamento duplo à essa mercadoria, pois as entradas se deram com utilização do crédito do ICMS e as saídas se deram sem débito de ICMS

- Mercadorias sujeitas à substituição tributária: fraldas descartáveis - NCM 9619 - foi excluída do Anexo I do RICMS/BA a partir de 01/01/2019. Neste caso, como foi alterado o regime de tributação o contribuinte deveria fazer a uniformização dos estoques a fim de adequá-los ao novo regime tributação. Dessa forma o contribuinte deveria fazer a apropriação dos créditos de ICMS (normal e antecipado) sobre o estoque existente e, a partir de então, proceder a saída com tributação normal.

No caso questionado, se a empresa recebeu mercadoria com ICMS retido e a mercadoria foi excluída do Anexo I do RICMS –a mesma tem direito ao crédito de ambas as parcelas do imposto incidentes sobre a operação (ICMS Normal e ICMS ST Retido), para uniformizar a tributação do item de mercadoria e igualar a entrada dessa mercadoria ao novo regime de tributação vigente, não sendo facultado ao contribuinte alternar o regime de tributação da mercadoria em função da tributação equivocada informada por um fornecedor. Se este recebeu uma determinada mercadoria com a tributação equivocada, deveria fazer os ajustes necessários a fim de adequar a operação a tributação vigente na legislação do tributo.

Assim, as fraldas descartáveis da posição NCM 9619 esteve no regime de substituição tributária até 31/12/2018, a partir de então, foram para o regime normal de tributação, sendo que parte das saídas desses itens se deram sem tributação, CFOP 5.405, razão pela qual foi lançado o imposto devido para tais operações.

- Materiais de limpeza- NCM 2402.2, possuem tributação normal, pois foram excluídas do ANEXO I em 31/01/2015.

Acompanho o entendimento da autuante, portanto, fica mantida integralmente a infração 03.

O impugnante solicita, ainda, que seja determinada a redução da multa imposta a patamares razoáveis, em respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Em relação a tal pedido (multa lançada no percentual de 60% e 100% do imposto), a arguição de respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade, não podem ser

acolhidas, visto que a imposição fiscal decorreu de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42.

Por outro lado, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/BA, baseado, apenas, no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$ 99.880,77, conforme a seguir:

Infração	Vlr lançado	Vlr. I. Fiscal	Vlr. Julgado
01	2.734,76	2.734,76	2.734,76
02	36.076,28	1.576,20	1.576,20
03	75.861,21	75.861,21	75.861,21
04	19.708,60	19.708,60	19.708,60
<b>Totais</b>	<b>134.380,85</b>	<b>99.880,77</b>	<b>99.880,77</b>

## 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 **279462.0025/22-4**, lavrado contra **MAGAZINE LUIZA S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 99.880,77**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 80.172,17 e de 100% sobre R\$ 19.708,60, previstas no art. 42, incisos VII, “a”, II “a” e III, dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de agosto de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR