

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 232943.0001/21-3
<b>RECORRENTE</b>	- MAGAZINE LUIZA S/A.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0172-04/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT SUL / IFEP SUL
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 18.06.2024

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0139-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS EXTRAVIADAS. INFRAÇÃO 02. As alegações recursais são contrárias ao art. 21, IV da LC nº 87/96, ao art. 30, IV da Lei nº 7.014/96 e ao art. 312, IV do RICMS/12, cujas respectivas eficárias não podem ser negadas por este órgão, a teor do art. 167, I e III do RPAF. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. INFRAÇÕES 03/04. Quanto à questão envolvendo o enquadramento legal, 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, que versa acerca da falta de pagamento do imposto, se adequam às ocorrências. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. OPERAÇÕES COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONVÊNIO ICMS 52/91. INFRAÇÃO 05. Apenas os contribuintes do ICMS que efetuarem operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como com máquinas e implementos agrícolas, contam com o tratamento tributário diferenciado pela legislação do Estado da Bahia. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Reduzida de ofício a multa referente à infração 4, uma vez que a partir de abril de 2012, houve alteração da legislação, portanto, a multa aplicada de 100% fica reduzida para 60% com previsão no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) Nº 0172-04/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 30/03/2021 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 180.274,43, sob a acusação do cometimento de 06 (seis) irregularidades, assim designadas na instância originária:

**“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 - 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”.*

Os fatos são concernentes aos exercícios de 2017/2018 e o apelo é relativo às infrações 02 a 05. As infrações 01 e 06 foram julgadas IMPROCEDENTES e a infração 04 PARCIALMENTE PROCEDENTE, mas não houve Recurso de Ofício.

A JJF apreciou a lide no dia 02/08/2022 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, nos seguintes termos (fls. 307 a 318):

**“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 procedural 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 ocorreram 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 irresignação 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 nos 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 no 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, desonrar 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 convênio 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. intraj] – 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”.

Respaldado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 330 a 365, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça e sintetizando os fatos.

No mérito da infração 02 (deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram extraviadas), argumenta que não há óbice constitucional à manutenção dos créditos nos casos de perda, roubo ou extravio, o que só ocorre nos casos de operações posteriores isentas ou sem incidência. O posicionamento do Fisco e da JJF, na sua concepção, é contrário ao princípio da não cumulatividade.

Se foi a Constituição Federal que estabeleceu a obrigatoriedade do princípio em comento no que toca ao ICMS, inexiste competência para que qualquer outra previsão disponha de forma contrária. Deverá haver estorno de crédito do imposto apenas diante de isenção e não incidência. Fora desses casos, não há exceções constitucionais, o que afirma com base em doutrina e em jurisprudência de tribunais superiores.

Por isso, tem como inconstitucionais e contrárias ao ordenamento jurídico as normas contidas no art. 21, IV da LC nº 87/96, no art. 30, IV da Lei nº 7.014/96 e no art. 312, IV do RICMS/12, que transcreve.

Prossegue, agora relativamente à infração 03 (deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios), suscitando preliminar de nulidade, em razão de contradição na descrição do ilícito, deficiência de fundamentação e imperfeição no enquadramento legal dos fatos.

Em um primeiro momento, o fiscal alegou ausência de escrituração de documentos fiscais. Posteriormente, informou que as notas fiscais foram escrituradas, porém, com equívocos (notas válidas lançadas como canceladas ou denegadas).

Além disso, a multa foi capitulada no art. 42, III da Lei do ICMS/BA, sem especificar em qual das suas alíneas se enquadra.

Com respeito à infração 04 (deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios), preliminarmente, suscita invalidade por equívocos cometidos no levantamento fiscal (uma vez que as notas foram devidamente escrituradas na EFD) e por inconsistência da acusação.

Sob o ponto de vista do mérito, apresentou os mesmos argumentos trazidos em sede preliminar: foi dito que, de acordo com a planilha elaborada pelo autuante, foram elencadas as seguintes Notas Fiscais, consideradas como não escrituradas nºs: 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.

Ao conferir o levantamento do auditor, identificou erro grave contido no mesmo, do qual constam diversas notas fiscais escrituradas em sua EFD, mencionando, como exemplo, a NF nº 353.013, registrada em 01/11/2018, consoante a planilha e a tela afixadas às fls. 350/351, 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.

O autuante e a JJF já haviam acatado os argumentos referentes às Notas Fiscais nºs 353013, 353014, 353015, 353019, 353021, 353022, 353023, 353025, 353026, 353017, 353029, 353033, 353034, 353035 e 353208, excluindo-as da autuação.

Porém, foi mantida a exigência quanto às Notas Fiscais nºs 27161, 27.164, 27265, 27328, 27407, 27.413, 27.415, 28.872 e 29.578, sob o fundamento de que, apesar de exibirem o mesmo número daquelas constantes do Auto de Infração, seus valores e chaves se mostraram diferentes.

No que diz respeito à infração 05 (utilizou indevidamente a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91), sustenta que a Decisão merece reforma, pois todas as mercadorias auditadas fazem jus à redução de base de cálculo, seja com fundamento no art. 266, I, “a”, seja com base no inciso XIII do mesmo artigo do RICMS.

Entende, com base no art. 111, II do CTN (Código Tributário Nacional), que o conceito de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais previsto no Convênio ICMS 52/91 não se restringe, para fins de redução de base de cálculo, ao fato de a mercadoria necessariamente ser destinada ao uso industrial, o que acontece, por exemplo, com as máquinas industriais para lavar da posição 40.8 do Anexo I do citado Convênio e NCM/SH 8451.40.10.

No referido Anexo (posições 39.1, 39.2 e 39.3), há máquinas de lavar de capacidade inferior a 10 kg, o que evidencia o seu uso comercial ou doméstico.

Em seguida, ressalta que a JJF não fez qualquer referência aos seus argumentos defensivos atinentes às reduções de base de cálculo previstas no art. 266, III do RICMS, ou seja, “*o r. Conselho julgador foi completamente omisso quanto aos argumentos defensivos do recorrente*”.

Por outro lado, o argumento apresentado pelo fiscal ao prestar informação (aparentemente acatado pela Junta), de que teria o contribuinte se utilizado de redução em percentual superior ao previsto na legislação, não se sustenta.

Isso porque, até o dia 31/01/2017 (todas as operações fiscalizadas ocorreram até esta data), estava em vigor 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 suprimentos de uso em informática e impressão, de forma que a carga tributária incidente correspondesse a 7%.

Encerra pedindo o provimento recursal.

## VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões suscitadas na impugnação, os autuantes e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram as acusações, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico, que se mostra correto, claro e compreensível.

Relativamente à infração 03 (deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente

às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios), foi suscitada preliminar de nulidade, em razão de suposta contradição na descrição do ilícito, deficiência de fundamentação e imperfeição no enquadramento legal dos fatos.

Segundo o sujeito passivo, em um primeiro momento, o fiscal alegou ausência de escrituração de documentos fiscais. Posteriormente, informou que as notas fiscais foram escrituradas, porém, com equívocos (notas válidas lançadas como canceladas ou denegadas).

Além disso, aduziu que a multa foi capitulada no art. 42, III da Lei do ICMS/BA, sem especificar em qual das suas alíneas se enquadra, e que também resta clara a incoerência entre a acusação e o que realmente foi apurado: *"falta de escrituração de notas fiscais x notas válidas lançadas como canceladas ou denegadas"*.

Entretanto, como se disse no julgado de origem, 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.

Quanto à questão envolvendo o enquadramento legal, 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, que versa acerca da falta de pagamento do imposto, se adequam às ocorrências.

No que se refere à falta de indicação da alínea do art. 42, III da Lei do ICMS, 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.

Ademais, todas as alíneas correspondem à multa no mesmo patamar, de 100%, razão por que nenhum prejuízo foi acarretado para a sociedade empresária.

Às fls. 236/237, ao prestar informação quanto aos aparelhos de processamento de dados, seus periféricos e suprimentos previstos no art. 266, III do RICMS (infração 05), o auditor apresentou os fundamentos que foram acolhidos na Decisão recorrida.

A redução prevista no indigitado dispositivo regulamentar é de 33,333%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%. O sujeito passivo utilizou muito menos como carga tributária, o que se pode observar no levantamento *"Débito a menor – Erro na determinação da base de cálculo – Lista das notas fiscais/itens"*.

Confessadamente, o auditor exigiu imposto a menor no que tange a estes fatos, beneficiando o fiscalizado, pois considerou uma redução de base de cálculo de 41,176%, ao invés da correta, de 33,333%, mas disse que a diferença pode ser apurada em ação fiscal futura, o que seria de bom alvitre.

Não foi identificada violação ao princípio da busca da verdade material, da motivação, do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º do RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados na impugnação, nas manifestações do sujeito passivo e no Recurso.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

No mérito da infração 02 (deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram extraviadas), o sujeito passivo argumentou que não há óbice constitucional à manutenção dos créditos nos casos de perda, roubo ou extravio, o que só ocorre nos casos de operações posteriores isentas ou sem incidência. O posicionamento do Fisco e da JJF, na sua concepção, é contrário ao princípio da não cumulatividade.

Ocorre que as alegações recursais são contrárias ao art. 21, IV da LC nº 87/96, ao art. 30, IV da Lei nº 7.014/96 e ao art. 312, IV do RICMS/12, cujas respectivas eficácia não podem ser negadas por este

órgão, a teor do art. 167, I e III do RPAF.

*"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.*

*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.*

*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:*

(...)

*IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar".*

Com respeito à infração 04 (deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es), ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios), preliminarmente, foi suscitada a invalidade por equívocos cometidos no levantamento fiscal (uma vez que as notas foram devidamente escrituradas na EFD) e por inconsistência da acusação.

Ora, o lançamento de ofício não é ato administrativo que se aperfeiçoa com a sua lavratura, mas no *iter* de sua instrução, motivo pelo qual não há que se cogitar a sua invalidade em decorrência de correções perpetradas em prol do próprio contribuinte.

Sob o ponto de vista do mérito, o autuado apresentou os mesmos argumentos trazidos em sede preliminar: foi dito que, de acordo com a planilha elaborada pelo autuante, restaram elencadas as seguintes Notas Fiscais, consideradas como não escrituradas nºs: 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.

Ao conferir o levantamento elaborado pelo Fisco, o recorrente identificou suposto erro grave contido no mesmo, do qual constam diversas notas fiscais escrituradas em sua EFD, mencionando, como exemplo, a Nota Fiscal nº 353.013, registrada em 01/11/2018, consoante a planilha e a tela afixadas às fls. 350/351, 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.

Ocorre que o autuante e a JJF já haviam acatado os argumentos referentes às Notas Fiscais nºs 353013, 353014, 353015, 353019, 353021, 353022, 353023, 353025, 353026, 353017, 353029, 353033, 353034, 353035 e 353208, excluindo-as da autuação.

Porém, foi mantida a exigência quanto às Notas Fiscais nºs 27161, 27.164, 27265, 27328, 27407, 27.413, 27.415, 28.872 e 29.578, sob o correto fundamento de que, apesar de exibirem o mesmo número daquelas constantes do Auto de Infração, seus valores e chaves são diferentes.

No que diz respeito à infração 05 (utilizou indevidamente a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91), o fiscalizado sustentou que a Decisão merece reforma, pois todas as mercadorias auditadas fazem jus à redução de base de cálculo, seja com fundamento no art. 266, I, "a", seja com base no inciso XIII do mesmo artigo do RICMS.

A contendida em torno do art. 266, XIII já foi enfrentada acima, no julgamento da preliminar.

Não concordo com o entendimento do recorrente, fundamentado no art. 111, II do CTN, de que o conceito de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais previsto no Convênio ICMS 52/91 não se restringe, para fins de redução de base de cálculo, ao fato de a mercadoria necessariamente ser destinada ao uso industrial, o que acontece, por exemplo, com as máquinas industriais para lavar da posição 40.8 do Anexo I do citado Convênio e NCM/SH 8451.40.10.

Apenas os contribuintes do ICMS que efetuarem operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como com máquinas e implementos agrícolas, contam com o tratamento tributário diferenciado pela legislação do Estado da Bahia.

A carga tributária é 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.

A finalidade do Convênio ICMS 52/91, guarda pertinência com os bens identificados como máquinas, equipamentos e implementos industriais ou agrícolas. Por conseguinte, o gozo do benefício também se encontra vinculado ao fim a que se destinam os bens, ou seja, ter por finalidade o uso industrial ou agrícola.

O incentivo de redução de base de cálculo instituído pelo Convênio ICMS 52/91 tem como objetivo claro desonrar os equipamentos industriais e implementos agrícolas, ou seja, a cadeia produtiva, relacionados no seu Anexo I.

Tal benesse não contempla os equipamentos que, embora mencionados no Anexo I, são vinculados ao uso doméstico, pois não atende à finalidade do benefício fiscal, nem à previsão literal da cláusula primeira do Convênio, que restringe o benefício aos equipamentos industriais.

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 do Anexo do Convênio, inicialmente, máquinas de pequeno porte, normalmente de uso doméstico.

Todavia, em momento posterior, o legislador, ao modificar o Convênio, substituiu as máquinas de pequeno porte por máquinas de capacidade superior a 20 kg de uso não doméstico, deixando claro que a finalidade almejada é a industrial.

*"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 de máquina para uso não doméstico, de capacidade superior a 20 kg, a partir de 30/12/2015.

Mantida a Decisão recorrida.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e de ofício modificar a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 232943.0001/21-3, lavrado contra MAGAZINE LUIZA S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 154.275,90, acrescido da multa de 60% prevista no Art. 42, incisos II, "a" e "f" e VII, "a" e "b" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILÓ REIS LOPES – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. PGE/PROFIS