

A. I. Nº - 279459.0005/24-7
AUTUADO - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
AUTUANTE - FERNANDO ANTÔNIO CÂNDIDO MENA BARRETO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 20/01/2025

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0236-03/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXIGÊNCIA DO ESTORNO PROPORCIONAL A REDUÇÃO. Os estornos devidos em função do art. 6º do Decreto nº 7.799/2000 não dependem da efetiva saída das respectivas mercadorias. Legislação estadual determina o estorno na entrada, sem autorizar a adoção de metodologia distinta pelos contribuintes. Preliminar de nulidade rejeitada. Negado pedido de diligência/perícia técnica e de redução da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 18/06/2024, exige crédito tributário no valor de R\$ 1.869.917,13, acrescido de multa de 60%, em razão 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 meses de janeiro a dezembro de 2021 e janeiro a setembro de 2022.

Consta na descrição dos fatos que o contribuinte é signatário do Termo de Acordo relativo decreto 7799/00, onde se beneficia da redução da base de cálculo em todas as suas operações internas em 41,176% de forma que a carga tributária seja 10,59%. Para as operações interestaduais o contribuinte 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%. Em contrapartida, conforme art. 6º, o contribuinte terá que limitar em 10% do valor do crédito do ICMS relativo suas aquisições com alíquotas iguais e superiores a 10%.

O autuado impugna o lançamento fls. 33/60. Afirma que vem, por seus advogados, apresentar a 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. Registra a tempestividade de sua defesa. Pugna pela intimação, quando da inclusão do processo em pauta de julgamento, para fins de sustentação oral, em harmonia com os ditames da ampla defesa, do devido processo legal e contraditório. Repete a acusação fiscal com o respectivo enquadramento legal. Entende que o crédito tributário exigido, além de nulo, é totalmente improcedente, conforme se verá pelas razões jurídicas que passa a expor.

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. Sobre a matéria cita o art. 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF). Diz que os referidos princípios estão sendo violados.

Aduz que 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.

Para comprovar sua assertiva, aponta que o Autuante apresentou planilhas denominadas “*Debito Estorno de CREDITO 2021*” e “*Debito Estorno de CREDITO 2022*”. Na aba “*Limite crédito 10%*”, por exemplo, informa 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.

Mesmo assim, 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.

Ora, 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 sua vez, a acusação fiscal.

E mais: tratando-se de vedação ao crédito em razão da saída com benefício fiscal, o Autuante deveria, no mínimo, ter comprovado a nota fiscal relativa a efetiva saída das mercadorias consideradas no cálculo do crédito, para com isso lastrear o cálculo proporcional exibido nas abas “% Participação Saidas CFOP”, justificando via de consequência, os valores dispostos em “RESUMO”. Sem isso, afirma que os valores do estorno por período, não guardam necessária vinculação com as saídas beneficiadas, maculando a forma de cálculo do estorno. Aponta quadro RESUMO do ano-calendário 2021.

Salienta 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, entende que a apresentação dos documentos que respaldaram a infração é obrigação legal de extrema relevância, não faculdade da fiscalização. Assim, a planilha apresentada não é suficiente para provar da infração. E a ausência da documentação prejudica a verificação da materialidade da indicação, descrição e dos valores apresentados, situação que viola tanto o direito de defesa, como o convencimento justificado do Julgador Tributário, posto que sem a confirmação da materialidade do que se alega é impossível manter a liquidez, certeza e a exigibilidade do crédito tributário.

Registra que se antecipando a alegação da dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de posse da Impugnante, é forçoso reforçar que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Assim, a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Aduz que a garantia de ampla defesa está profundamente prejudicada, porque tanto a Impugnante como o Corpo Julgador estão impedidos de constatar efetivamente a procedência da acusação, que dependem da análise de todos os dados caracterizadores da operação. Afirma que o Autuante apenas promoveu o levantamento de produto adquirido, conforme indica na planilha, mas não apresentou as notas fiscais pertinentes. Da forma como foi apresentado, o Auto de Infração não confere a segurança jurídica necessária para validade do lançamento.

Sobre o tema reproduz decisão do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), em caso análogo, se pronunciou no sentido de que apresentação dos documentos (planilhas) em mídia digital, não dispensa a fiscalização de entregá-los também em via impressa, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados.

Afirma que a premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo resumidos, sem apresentar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário.

Reitera que essa falha, demonstra que o levantado apresentado pela fiscalização não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõe o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim.

Sobre a matéria cita teor do art. 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados. E para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e inexistentes 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.

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. Aponta ser este o entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF), Acórdão 3ª CJF Nº 0384-12/02, Acórdão JJF Nº 2027/00.

Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais. Trata-se de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira da Impugnante o seu direito de defesa. Por tais razões, está evidente a nulidade do procedimento administrativo fiscal, efetivado através do presente auto de infração.

Frisa que um ponto de extrema relevância para o caso, é que, mesmo admitindo a utilização de crédito fiscal em desacordo com a legislação, ao supostamente se creditar do imposto irregularmente, competia ao Autuante refazer a escrita fiscal da Empresa/Contribuinte, em especial o Registro de Apuração do ICMS, para identificar e assim apontar a existência ou não de débito tributário nos concernentes períodos.

Isso porque, o Estado tem competência para instituir e cobrar ICMS, que nada mais é do que o resultado positivo entre os débitos e créditos. Se o débito foi superior ao crédito, existe ICMS a recolher; se o crédito for superior ou igual ao débito, não há ICMS a recolher. Nesse sentido, para fins de lançamento do crédito tributário, deve o Autuante verificar se naquele mês, mesmo com supostas infrações, o imposto recolhido originariamente pelo contribuinte foi menor ao efetivamente devido. Ora, crédito indevido, por si só, não constitui recolhimento a menor do ICMS. Deve o Autuante, portanto, verificar se o suposto creditamento indevido gerou recolhimento a menor para o Estado. E só se verifica mediante reapuração da escrita fiscal.

Ademais, assevera que o refazimento da escrita se mostra essencial no presente caso, para que a fiscalização abrangesse todos os lançamentos feitos na apuração da Impugnante, tais como a existência de saldo credor, de estornos de débitos, outros créditos etc., o que foi totalmente desconsiderado pelo Autuante. Sobre a matéria cita o art. 142 do CTN.

Registra que encontrado saldo devedor, poderia, aí sim, lavrar o Auto da diferença, em especial porque o que deve ser recolhido é a diferença positiva entre os crédito e débito fiscais. Só desta forma, teria o Autuante calculado o montante do tributo devido. É que a autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, deve necessariamente calcular o montante do tributo devido, não devendo deter-se exclusivamente na censura ao crédito fiscal supostamente equivocado. Até porque, o estorno do crédito fiscal supostamente equivocado não necessariamente gerará imposto a ser recolhido. E se a empresa já tinha saldo credor no período? Como de fato teve; E se a empresa, como ocorreu no presente caso, anulou esse crédito com débito? No mais, afirma que o refazimento da escrita fiscal não viola o princípio técnico-contábil da oportunidade e da competência, pois o que se busca é a verdade material. Pensar o contrário,

não permitindo a reconstituição, é o legítimo atentado à verdade material.

Nesse sentido, se faz necessário a recomposição da escrita Fiscal, onde certamente confirmaria que o valor referente ao ICMS lançado como crédito a maior terminou sendo induvidosamente recolhido, no máximo apenas postergado.

Destaca que, visando identificar (comprovar) os efeitos econômicos e tributários, desde já requer a realização de diligência e perícia, de modo que não seja promovido pagamento de tributo indevido, sob pena de violação a ampla defesa e ao contraditório, assim como ao devido processo legal, tendo em vista a necessidade de confirmação do montante do imposto que deixou de ser recolhido.

Prossegue afirmando que ponto de notória improriedade do Auto de Infração, ora combatido, é quanto ao cálculo desenvolvido pelo Autuante na indicação do crédito fiscal a ser aproveitado. Explica que a composição do cálculo realizado pelo Autuante no limite indicado para aproveitamento do crédito fiscal de 10% foi calculado sobre o valor da base de cálculo do ICMS, conforme se observa do próprio levantamento fiscal. (Trecho da planilha “*Debito Estorno CREDITO 2021*”, sheet “*Limite crédito 10%*”)

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

Nesse diapasão, 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, nos termos do art. 6º do citado Decreto. Logo, é evidente que o cálculo do crédito permitido corresponde a 10% do valor da operação, metodologia completamente diversa da adotada pelo Autuante, o qual optou por limitar o crédito aproveitável a 10% da base de cálculo do ICMS, medida esta que se opera em flagrante equívoco em relação à legislação de regência.

Diante disto, diz que há que se considerar que a concepção jurídica traçada pelo Autuante nos presentes autos, qual seja, de que o crédito aproveitável 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, 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.

Afirma que segundo a fiscalização, 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, 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 sujeita ou não à redução da base de cálculo.

Ora, não são todas as saídas promovidas 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 deve realizar o estorno do crédito e não no mês da aquisição, conforme proposto pelo Autuante. Sobre a matéria cita o art. 1º das disposições do Decreto nº. 7.799/2000. Então, de acordo com a citada legislação, 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, 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%. Entende que 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. 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.

Aduz que 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 o lançamento, tornando-o ilíquido e incerto, logo inexigível. 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 seu estoque, não há que se falar em estorno, evidenciando-se a improcedência do lançamento. Sobre a matéria cita um exemplo hipotético. Assevera que o exemplo é bastante elucidador do equívoco cometido pelo Autuante para determinar o montante do estorno do crédito.

Ademais, a conclusão não pode ser outra a não ser que os dados apresentados são capazes de demonstrar que o lançamento está fulminado pela incerteza e iliquidize, e com base em dados imprecisos não se acusar nem exigir tributo. E para que se afaste por completo toda e qualquer confusão e não haja cerceamento ao direito de defesa, impõe-se que o lançamento se faça acompanhar das provas contundentes.

Portanto, com todos esses fundamentos, pede que seja declarada a nulidade e/ou improcedência do lançamento.

Afirma que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal.

Diz que duas são as razões que 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 lídima 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!

Afora isso (segunda questão), percebe-se 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.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre

20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco.

E não poderia ser diferente, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora. Consequentemente, requer, 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%).

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. Mas, 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.

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 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 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 presta informação fiscal fls.109/111. Afirma que apresentado defesa ao AI vem informar o seguinte.

Explica que o Contribuinte adota um sistema de estorno de crédito do ICMS baseado nas quantidades de saídas e para a formação da base de cálculo utiliza o preço médio da última entrada da mercadoria, finalizando o trabalho aplicando o percentual de 2% para assim encontrar o valor do estorno de crédito.

Aponta que o desprezo de milhares de notas fiscais de entradas é o real motivo da diferença de estornos entre o método do contribuinte e o que manda o Decreto 7799/00. Com utilização desse método contribuinte deixou de fora dos cálculos milhares de notas fiscais de aquisição de mercadorias no valor total de R\$ 135.460.015,24 em 2021 e R\$ 81.249.966,39 em 2022, fls. 23/24. Menciona que essa metodologia adotada veio causar um grande prejuízo ao Erário conforme valor levantado como falta de estorno de crédito do ICMS. Ocorre que os estornos referidos pelo art. 6º do Decreto 7799/00 devem ser observados na entrada das mercadorias, conforme art. 312 do RICMS/BA, acompanhando a escrituração do crédito fiscal, que deve ocorrer até o mês seguinte à entrada. Assim sendo, podemos afirmar que o sistema utilizado, totalmente contrário ao art.6º do Decreto 7799/00, aliado a milhares de notas fiscais não computadas no cálculo do contribuinte foi que gerou essas diferenças no estorno de crédito.

Aponta que a defesa tenta se apegar a qualquer coisa, como a inclusão de milhares de notas fiscais de entradas, já que não consegue discutir o mérito.

Destaca que por economicidade de papel seria contraproducente anexar milhares de notas fiscais de entradas que estão sim, registradas na escrita fiscal, e quando o mais importante é acusar o sistema adotado pelo contribuinte de utilizar as saídas e não entradas para o cálculo do estorno de crédito conforme art. 6º do Decreto 7799/00.

De todo modo, afirma anexar diversas notas fiscais de entradas com valores relevantes, incluindo também planilha com detalhamento das notas fiscais de entradas com a "chave de acesso", enviada para o contribuinte conforme e-mail anexo, - pag. 112/118. Destaca ainda, as tabelas

referentes cálculos do limite de crédito de 10% sobre as entradas, conforme tabela que elabora.

Afirma que nela pode-se constatar valor creditado de ICMS de R\$ 26.699.986,18 e o limite de crédito de R\$ 22.722.150,63 que representa 10% sobre o valor do item das operações de entradas de R\$ 227.221.506,26. Fazendo a diferença entre valor creditado e o limite de crédito temos o valor a estornar de R\$ 3.977.835,55. O valor do item das entradas está todo detalhado na aba "*limite de crédito 10%*" da planilha gravada no CD pag. 25

Na planilha citada pode-se constatar valor creditado de ICMS de R\$ 22.903.037,53 e o limite de crédito de R\$ 19.211.087,58 que representa 10% sobre o valor do item das operações de entradas de R\$ 192.110.875,75. Fazendo a diferença entre valor creditado e o limite de crédito temos o valor a estornar de R\$ 3.691.949,95. O valor do item das entradas está todo detalhado na aba "*limite de crédito 10%*" da planilha gravada no CD pag. 25.

Anexa Acordão do AI. N° 279459.0015/21-8 desse contribuinte onde foi rejeitado recurso pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal - Acórdão CJF N° 0064-11/23-VD- pag. 119/122.

Afirma que está tudo pormenorizado por demonstrativos detalhados e notas fiscais de entradas no PAF, sendo todo o trabalho devidamente compartilhado com o contribuinte conforme e-mails anexos- pag. 123/124.

Pede ao CONSEF total procedência para esse auto de infração.

VOTO

O defensor alegou que o crédito tributário exigido, além de nulo, é totalmente improcedente, 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. Afirmou que as planilhas apresentadas pelo Autuante denominadas "*Debito Estorno de CREDITO 2021*" e "*Debito Estorno de CREDITO 2022*", informa 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. Mesmo assim, 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.

Acrescentou que a ausência da documentação prejudica a verificação da materialidade da indicação, descrição e dos valores apresentados, situação que viola o direito de defesa, posto que sem a confirmação da materialidade do que se alega é impossível manter a liquidez, certeza e a exigibilidade do crédito tributário.

Após analisar as peças componentes do presente PAF, verifico que o Autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou uso do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

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

Observo que a infração se encontra estribada em levantamento e demonstrativos que as atestam, de forma analítica, os quais indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação da mesma, inclusive listam, documento a documento, aqueles que serviram de base para a autuação (número do documento fiscal, data, unidade da Federação, CNPJ, número do item, código do produto, NCM, descrição do item, unidade, quantidade, valor do item, base de cálculo

do ICMS, alíquota do ICMS, valor do ICMS), bem como, os resume de forma sintética, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

Cabe salientar, que os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, e registrados em sua EFD, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente a acusação posta, e se dispunha de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir as acusações inseridas no corpo do Auto de Infração, deveria ter trazido a luz deste processo, o que não ocorreu.

Por outro lado, a falta de certeza jurídica do lançamento não há de prevalecer, tendo em vista que todos os documentos arrolados no demonstrativo elaborado pelo Autuante e seus respectivos elementos foram retirados da Escrituração Fiscal Digital apresentada pelo impugnante, não tendo cabimento, pois, a sua apresentação em cópia ou indicação das chaves de acesso, desde quanto tais dados se encontram em poder da empresa autuada.

Além disso, a nota fiscal eletrônica tem existência apenas virtual, não mais física, podendo ser acessada eletronicamente, sendo a sua representação física o DANFE que se encontra em poder da empresa, em relação aos documentos fiscais listados nos demonstrativos elaborados pelo Fisco, não sendo, como pretende a defesa, uma obrigação do Fisco em apresentá-los, desde quando são de pleno conhecimento da autuada, vez que assim não fosse, não estariam na EFD transmitida pela mesma, com base em sua movimentação comercial de compra e venda, e que estão tais dados em seu poder, ainda que de forma virtual ou eletrônica.

O defendente disse ainda, que competia ao Autuante refazer a escrita fiscal da Empresa/Contribuinte, em especial o Registro de Apuração do ICMS, para identificar e assim apontar a existência ou não, de débito tributário nos concernentes períodos.

Verifico que esta alegação não tem o menor cabimento, considerando ser a escrituração fiscal uma obrigação do contribuinte. No presente caso, o defendente adotou um sistema de estorno de crédito do ICMS sem previsão na legislação de regência, adotando método de apuração para cálculo do estorno diferente do que preconiza o Decreto 7799/00. Com utilização desse método particular, o contribuinte deixou de fora dos cálculos, milhares de notas fiscais de aquisição de mercadorias, causando prejuízo ao Erário, conforme valor levantado como falta de estorno de crédito do ICMS pela fiscalização.

Neste cenário, após analisar as peças componentes do presente PAF, verifico que os aspectos formais, inerentes a infração registrada pela fiscalização, foram devidamente atendidos e a irregularidade apurada está formalmente caracterizada. Tendo o Autuado tomado ciência de que seria fiscalizado conforme Termo de Início de fiscalização fl.08; Termo de intimação para entrega de documentos fl.09.

Assim, constato estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração. Encontram-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18, do RPAF/BA, para que se decrete sua nulidade.

Os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos Julgadores para decisão sobre a lide. Assim, o entendimento de que não há necessidade da conversão do processo em diligência ou perícia, se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Ademais, inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, apenas se atendo a pedido de maneira genérica e global, sem especificidade.

Destarte, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que no presente caso, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, e a entendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, a infração 01 acusa o autuado de 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 meses de janeiro a dezembro de 2021 e janeiro a setembro de 2022.

A acusação é a de que teria deixado de realizar estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, diante do fato de o contribuinte estar amparado pelos benefícios fiscais estabelecidos na legislação de regência. Sobre o tema, assim dispõe art. 6º do citado Decreto no Decreto 7.799/00:

(. . .)

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).

Sobre a compensação de créditos fiscais pelo contribuinte, assim estabelece o § 8º, art. 29 da Lei nº. 7.014/96:

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.

(...)

§ 8º. Quanto à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 11899 de 30/03/2010).

Sobre a matéria, importante observar também, o que determina o § 1º do art. 312 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:

(...)

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

Da leitura dos dispositivos reproduzidos, não há sombra de dúvidas, de que a legislação que rege a matéria não deixa margem a diferentes interpretações a respeito da obrigação do contribuinte de estornar os créditos fiscais destacados nas operações com notas fiscais de entradas, que superem a prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente, com fixação expressa da carga tributária correspondente, devendo ser considerado como limite, o percentual equivalente a esta carga, como no presente caso.

Cabe registrar que em ação fiscal, o Autuante constatou que o defendantem sua EFD, em violação ao determinado no Decreto 7799/00, adota um sistema de estorno de crédito do ICMS baseado nas quantidades de saídas e para a formação da base de cálculo utiliza o preço médio da última entrada da mercadoria, finalizando o trabalho aplicando o percentual de 2% para assim encontrar o valor do estorno de crédito que deveria realizar.

Nessa esteira, verificou ainda, o desprezo de milhares de notas fiscais de entradas o que resultou no real motivo da diferença de estornos entre o método do contribuinte e o que manda o Decreto 7799/00.

O Decreto 7.799/00, do qual a autuada é signatária por opção, tendo para isto celebrado Termo de Acordo, junto a Administração Tributária do Estado da Bahia, que prevê em seu artigo 1º, que nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS), sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra o Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176%, desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos percentuais de faturamento ali determinados.

Dessa forma, o Decreto em tela, propicia saídas com redução de base de cálculo, e que, havendo crédito em valor superior ao do débito, há que ser feito o ajuste, por meio de estorno de crédito, de forma a que o contribuinte não tenha acumulação indevida, pelo fato de pagar um imposto menor na saída, do que aquele apropriado como crédito na entrada, frente ao benefício concedido.

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

Isso diante do fato de a autuada ao adquirir mercadorias e serviços faz o uso integral do crédito da nota fiscal e, ao final da apuração, tem a obrigação de estornar referido crédito, se vinculado a operações subsequentes beneficiadas com redução de base de cálculo. Neste sentido, observou o fiscal Autuante que não foi efetuado o estorno respectivo em consonância com o determinado no decreto 7799/00 e exigiu, tão somente, a diferença entre o crédito lançado na escrita fiscal da empresa e o crédito admitido (limitado a 10% do valor da operação de entrada), não respeitado pelo contribuinte.

Constatou ter o Autuante utilizado de forma correta a base de cálculo e os dispositivos normativos em vigor e, portanto, os valores exigidos não traduzem em qualquer incerteza, tal como alegado, razão pela sua manutenção. Assim, inexistindo qualquer dúvida acerca da capituloção legal do fato, natureza ou circunstâncias materiais do fato ou natureza ou extensão dos seus efeitos, além de autoria, imputabilidade ou punibilidade, não há de se aplicar o artigo 112 do CTN, como requerido.

Observo que a pretensão defensiva de improcedência da autuação não merece prosperar. Em síntese, o que se discute é a metodologia de cálculo dos estornos. A impugnante defende que só pode realizar os estornos após as saídas das mercadorias adquiridas na forma do Decreto nº

7.799/00, porque somente neste momento tem conhecimento, de quais serão objeto de saídas internas e quais serão interestaduais, para aplicar o tratamento tributário devido.

A tese sustentada pela defendante pode até ser considerada interessante do ponto de vista lógico, ao traçar uma显著的 incoerência da exigência antecipada de um estorno cuja quantificação dependeria do conhecimento de operações que ainda não ocorreram. Contudo, não encontra respaldo na legislação estadual, que disciplina a limitação dos créditos fiscais na forma do Decreto, para os contribuintes que *optam* pela sua utilização dentro da lógica da apuração do imposto.

Ocorre que os estornos referidos pelo art. 6º do multicitado decreto nº 7799/00, devem ser observados na entrada das mercadorias, conforme determina o art. 312 do RICMS/BA, acompanhando a escrituração do crédito fiscal, que deve ocorrer até o mês seguinte à entrada ou verificação do seu direito, salvo na hipótese de crédito extemporâneo, que tem regramento próprio, como se depreende do dispositivo citado.

Desta forma, o estorno devido pelos contribuintes que se valem do Decreto nº 7.799/00 deve ocorrer na escrituração dos créditos pertinentes à entrada das mercadorias adquiridas, pois, além de se referir apenas ao montante que excede o percentual da carga tributária expressamente previsto na norma, caso não seja efetivado, repercutirá na apuração mensal do ICMS, reduzindo o imposto a recolher, ou seja, impactará financeiramente o Erário.

Há ainda que se ressaltar que, caso as operações futuras resultem em realidade distinta daquela considerada para fins de estorno, a defendante pode demonstrar o estorno indevido do crédito fiscal para fins de sua recuperação, na forma como prescreve a legislação, como, por exemplo, possibilita o inciso IX do art. 309 e o art. 315, ambos do RICMS/BA.

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

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

O defendant arguiu ainda, que de acordo com a legislação vigente, 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. No entanto, disse que a fiscalização não teria respeitado esta regra.

Sobre esta alegação, é importante registrar que o defendant não traz a luz deste processo qualquer elemento comprobatório dessa sua assertiva.

Nessa esteira, observo que o Impugnante deveria exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo e não é razoável que o Órgão Julgador fique aguardando o contribuinte comprovar o que alegou a qualquer tempo, inclusive, porque se deve cumprir os prazos processuais.

Quanto à penalidade e acréscimos, não vejo como prosperar a pretensão defensiva, de sua redução ou cancelamento, pois as multas e consectários possuem previsão legal na legislação estadual e este Conselho não possui competência para afastá-los por eventual constitucionalidade, tampouco deixar de aplicar normas emanadas de autoridade superior, conforme art. 167, I do RPAF/BA.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para as infrações verificadas, em nome não somente do

princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei. Assim não acato pedido de redução ou cancelamento das multas aplicadas.

Por outro lado, cabe lembrar, que a legislação possibilita a redução automática das multas previstas nos incisos I, II, III e VII e alínea “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em percentuais que variam entre 25% e 90%, nas hipóteses dos arts. 45 e 45-B da Lei nº 7.014/96.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279459.0005/24-7, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 1.869.917,13 acrescido da multa de 60%, prevista no inciso VII, alínea “b”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR