

**A. I. Nº** - 278904.0021/16-2  
**AUTUADO** - MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTE** - JAYME BORGES DOMINGUES FILHO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 31/10/2017

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0210-03/17

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. Não é permitido o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto. **b)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Infração subsistente. **c)** CRÉDITO UTILIZADO A MAIS. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. Infração comprovada. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A legislação vigente à época dos fatos estabelecia que nas operações e prestações em que os destinatários das mercadorias ou os tomadores dos serviços estejam em outra unidade da Federação e não sejam contribuintes do imposto” deve ser aplicada a alíquota interna. Infração subsistente. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Imputação efetuada com base em levantamento fiscal e o defendente não apresentou elementos suficientes para elidir a exigência do imposto. Infração subsistente. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Infração comprovada. Indeferido o pedido de diligência fiscal e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2016, refere-se à exigência de R\$153.599,04 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de fevereiro, março junho a dezembro de 2012; janeiro, março a outubro de 2013. Valor do débito: R\$51.641,83. Multa de 60%.

Infração 02 – 01.02.06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de maio, julho, agosto, outubro a dezembro de 2012; janeiro, abril, junho a outubro de 2013. Valor do débito: R\$6.170,68. Multa de 60%.

Infração 03 – 01.02.40: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de outubro e novembro de 2012; janeiro, fevereiro e julho de 2013. Valor do débito: R\$4.574,44. Multa de 60%.

Infração 04 – 03.02.02: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013. Valor do débito: R\$15.441,83. Multa de 60%.

Infração 05 – 03.02.04: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. Valor do débito: R\$20.073,11. Multa de 60%.

Infração 06 – 03.02.05: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2012; abril, junho a setembro de 2013. Valor do débito: R\$5.473,01. Multa de 60%.

Infração 07 – 07.01.02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de abril a dezembro de 2012; janeiro, fevereiro, junho, agosto e setembro de 2013. Valor do débito: R\$50.224,14. Multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado, apresenta impugnação às fls. 122 a 131 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e faz uma síntese dos fatos, reproduzindo os itens da autuação fiscal.

Quanto à infração 01, alega que a Fiscalização não considerou no seu levantamento o crédito fiscal decorrente de mercadorias enquadradas na substituição tributária, constante do CD em anexo (DOC. 03).

Em relação à infração 02, alega que o equívoco da Fiscalização foi não ter observado débitos recolhidos a maior nas vendas para mercadorias enquadradas na Substituição Tributária e Isentas, mas com saídas tributadas, quando as saídas não poderiam ter sido tributadas, conforme planilhas constantes do CD em anexo (DOC. 03).

Sobre as infrações 03, 05, 06 e 07, diz que a Fiscalização não considerou no seu levantamento o crédito fiscal decorrente de mercadorias enquadradas na substituição tributária, constante do CD em anexo (DOC. 03).

No que se refere à infração 04, alega que a fiscalização aplicou a alíquota de 17% em operações interestaduais, quando a alíquota correta seria de 12%. Em razão disso, a ora Impugnante requer a realização de diligência fiscal a fim de comprovar o equívoco cometido pela fiscalização.

Apresenta o entendimento de que os fundamentos de defesa e os documentos anexados à impugnação, por si só já justificam o deferimento de diligência fiscal requerida. Diz restar claro que há a necessidade de realização de diligência fiscal, no sentido de se determinar ampla revisão do levantamento da Fiscalização, com base nas planilhas anexadas à defesa, bem como na documentação a ser apresentada na fase da diligência, a fim de adequá-lo à realidade.

Em homenagem aos princípios da verdade material e da ampla defesa, requer o deferimento de uma diligência fiscal para que seja feita a análise dos demonstrativos a serem elaborados na fase dessa diligência. De posse deste material, será possível a elaboração de um novo levantamento do débito, isento do equívoco anteriormente demonstrado, o que certamente culminará na revisão do auto de infração em litígio.

Comenta sobre o princípio da verdade material e diz que está na iminência de ser obrigado a pagar ICMS maior do que o devido, porque não foram excluídos valores indevidos, o que revela uma injustiça do ponto de vista fiscal. Nesse sentido, afirma que não interessa ao Estado o

enriquecimento sem justa causa em detrimento dos contribuintes. Se houver débito, que ele seja cobrado pelo montante real, após uma análise ampla e irrestrita dos dados fáticos. Reproduz o art. 2º do RPAF/BA, Decreto nº. 7.629/99, reafirmando que, em homenagem aos princípios da verdade material e da ampla defesa, requer o deferimento de uma diligência fiscal pela ASTEC, nos termos dos art. 137, I, “a” do Decreto nº. 7.629/99 (que aprovou o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF) com a finalidade de exclusão dos valores cobrados indevidamente.

Também requer lhe seja permitido provar todo o alegado pelos meios de provas em direito permitidos, principalmente e especialmente, requerendo, desde já, a produção da indispensável e imprescindível prova pericial, apresentando, desde já, quesitos para serem respondidos, protestando pela inclusão de outros que se fizerem necessários até o momento da referida prova.

Conclui requerendo seja dado integral provimento à Impugnação Administrativa, a fim de que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O autuante presta informação fiscal às fls. 148 a 151 dos autos, registrando que a auditoria fiscal foi executada de forma regulamentar, com a devida ciência do ato fiscalizatório através de intimação da empresa autuada, relativo às suas movimentações efetuadas ao longo dos exercícios 2012 a 2013, conforme visto no termo de ciência acostado à fl. 18 do presente PAF.

As infrações apontadas foram devidamente caracterizadas, sendo possível determinar sua natureza, data de ocorrência, tipificação e o montante do débito tributário, nos termos do que dispõe o citado art. 39 do RPAF/BA, aprovado pelo Dec. 7.629/99, e conforme verificado no demonstrativo de débito trazido entre as folhas 08 e 16 do PAF.

No que concerne à infração 01, diz que o defendente se limitou a afirmar que a fiscalização não considerou créditos relativos a produtos da substituição tributária que supostamente existiriam, sem, no entanto, trazer qualquer demonstrativo ou elemento comprobatório de sua alegação, pelo que mantém a citada infração em sua integralidade.

No tocante à infração 02, ressalta que o produto trazido no demonstrativo elaborado pelo defendente não foi sequer objeto da autuação, nem tampouco consta nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, razão pela qual são devidos, em sua totalidade, os valores reclamados através da infração em questão.

No caso da infração 03, informa que, da mesma forma que na de número 01, o defendente também se limitou a afirmar que a fiscalização não considerou créditos relativos a produtos da substituição tributária supostamente existentes, sem, no entanto, trazer qualquer demonstrativo ou elemento comprobatório de sua alegação, sendo, portanto, totalmente procedentes os valores trazidos na mencionada infração.

Com referência à infração de número 04, afirma que não procede a alegação do autuado de que teria havido erro na aplicação da alíquota por parte do autuante nas operações de saídas interestaduais, em relação aos produtos trazidos no DOC. 03, em anexo, uma vez que os mesmos foram objeto de venda a destinatários não contribuintes localizados em outra unidade da Federação, conforme fazem prova as cópias de DANFE acostadas entre as folhas 64 a 66 do PAF, pelo que também é procedente em sua totalidade a presente infração.

Por fim, em relação às infrações de números 05, 06 e 07, diz que o autuado se limita a trazer no anexo DOC 03 duas planilhas que conteriam relação de supostos créditos a recuperar no período 2012 e 2013, que seriam decorrentes de erro na escrituração de diversas mercadorias, não demonstrando, no entanto, qualquer relação destes itens com os produtos objeto da autuação, pelo que são procedentes em sua totalidade as mencionadas infrações.

Acrescenta que se depreende, tanto da leitura da defesa, quanto da análise dos demonstrativos acostados, que em nenhum momento o impugnante apontou qualquer erro ou inconsistência nos lançamentos efetuados. Não apontou qualquer vício ou incorreção na auditoria fiscal, limitando-

se tão somente a afirmar que o autuante teria deixado de considerar supostos indébitos e créditos extemporâneos, os quais deveriam ser requeridos pelo interessado, de forma apartada, e conforme legislação pertinente.

Pede a procedência integral dos lançamentos trazidos no presente Auto de Infração, no valor histórico de R\$153.599,04 (Cento e cinquenta e três mil, quinhentos e noventa e nove reais e quatro centavos), e acréscimos legais cabíveis.

## VOTO

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido argüida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

O defendente requereu o deferimento de uma diligência fiscal para que seja feita a análise dos demonstrativos a serem elaborados na fase da diligência pela ASTEC.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência e perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o primeiro item do presente Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nas operações de saídas, nos meses de fevereiro, março junho a dezembro de 2012; janeiro, março a outubro de 2013.

O defendente alegou que a Fiscalização não considerou no seu levantamento o crédito fiscal decorrente de mercadorias enquadradas na substituição tributária, constante do CD em anexo (DOC. 03).

Conforme estabelece o § 4º, inciso II do art. 29 da Lei 7.014/96, é vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto.

Vale salientar que em relação ao direito de escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, obedecendo aos limites ou condições para utilização de créditos fiscais.

Embora o defendente tenha alegado que não foram considerados outros créditos fiscais, a alegação defensiva não foi comprovada, inclusive se o autuado dispunha de saldo credor em valor superior ao que foi exigido, durante todo o período fiscalizado. Mantida a exigência fiscal deste item da autuação.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de maio, julho, agosto, outubro a dezembro de 2012; janeiro, abril, junho a outubro de 2013.

Vale registrar, que ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo vedada, salvo exceções expressas na legislação, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os

serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária (Art. 290 do RICMS-BA/2012).

O autuado alegou que o equívoco da Fiscalização foi não ter observado débitos recolhidos a mais nas vendas de mercadorias enquadradas na Substituição Tributária e Isentas, mas com saídas tributadas, quando as saídas não poderiam ter sido tributadas, conforme planilhas constantes do CD em anexo (DOC. 03).

O autuante informou que o produto trazido no demonstrativo elaborado pelo defendente não foi sequer objeto da autuação, nem tampouco consta nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, razão pela qual são devidos, em sua totalidade, os valores reclamados através da infração em questão.

Quanto ao estorno ou anulação de débito, a legislação prevê que escrituração fiscal deve ser efetuada mediante a emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de Débito”, consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos” (art. 308 do RICMS-BA/2012). Neste caso, o documento fiscal emitido deve fazer referência aos documentos cujo imposto foi calculado de forma incorreta e que implicou recolhimento indevido. Como o defendente não comprovou os créditos utilizados, por meio dos documentos fiscais próprios e na forma prevista na legislação, não é acatada a alegação defensiva. Infração subsistente.

Infração 03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de outubro e novembro de 2012; janeiro, fevereiro e julho de 2013.

O autuante informou que, da mesma forma que na infração 01, o defendente se limitou a afirmar que a fiscalização não considerou créditos relativos a produtos da substituição tributária, supostamente existentes, sem, no entanto, trazer qualquer demonstrativo ou elemento comprobatório de sua alegação, sendo totalmente procedentes os valores trazidos na mencionada infração.

Vale ressaltar, que o impugnante deve exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar essas comprovações, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento.

Mantida a exigência fiscal, considerando que a impugnação do sujeito passivo deveria ser acompanhada das provas, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Infração 04: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013.

O autuante afirmou que não procede a alegação do autuado de que teria havido erro na aplicação da alíquota no levantamento fiscal quanto às operações de saídas interestaduais, em relação aos produtos trazidos no DOC. 03, em anexo, uma vez que os mesmos foram objeto de venda a destinatários não contribuintes localizados em outra unidade da Federação, conforme fazem prova as cópias de DANFE acostadas entre as folhas 64 a 66 do PAF, pelo que também é procedente em sua totalidade a presente infração.

Verifico que o demonstrativo elaborado pelo autuante se refere às operações com CFOP 6102 (vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros), e o levantamento fiscal foi efetuado em relação às operações com CFOP 5949 (outras saídas de mercadorias ou prestação de serviço não especificado), tendo sido confirmado pelo autuante que se trata de vendas a destinatários não contribuintes localizados em outros Estados, fato comprovado por meio das cópias dos DANFEs às fls. 64 a 66, onde se constata que foi destacado o ICMS considerando a

alíquota interestadual de 12%, e o destinatário das mercadorias não tem inscrição estadual nem CNPJ, concluindo-se que é não contribuinte do imposto.

Conforme estabelece o art. 15, inciso II, alínea “b” (vigente até 31/12/2015), da Lei 7.014/96, “nas operações e prestações em que os destinatários das mercadorias ou os tomadores dos serviços estejam em outra unidade da Federação e não sejam contribuintes do imposto” deve ser aplicada a alíquota de 18%. Neste caso, considerando o mencionado dispositivo legal vigente à época dos fatos, e a informação do autuante de que foi efetuado levantamento fiscal em relação às operações interestaduais com mercadorias destinadas a não contribuintes do ICMS, entendo que não assiste razão ao defendente, sendo procedente a exigência fiscal neste item do presente lançamento.

Infração 05: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação na apuração dos valores do imposto, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

Infração 06: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2012; abril, junho a setembro de 2013.

Infração 07: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de abril a dezembro de 2012; janeiro, fevereiro, junho, agosto e setembro de 2013.

Para estas infrações o autuado alegou que a Fiscalização não considerou no seu levantamento o crédito fiscal decorrente de mercadorias enquadradas na substituição tributária, constante do CD em anexo (DOC. 03).

Observo que, ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributária sobre as mercadorias, implicando que, com a realização efetiva do fato gerador presumido, não há mais tributação ou crédito fiscal sobre essas mercadorias, ficando assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Na informação fiscal, o autuante disse que o autuado se limita a trazer no anexo DOC 03 duas planilhas que conteriam relação de supostos créditos a recuperar no período 2012 e 2013, que seriam decorrentes de erro na escrituração de diversas mercadorias, não demonstrando, no entanto, qualquer relação destes itens com os produtos objeto da autuação, pelo que são procedentes em sua totalidade as mencionadas infrações.

Acrescentou que se depreende, tanto da leitura da defesa, quanto da análise dos demonstrativos acostados, que em nenhum momento o impugnante apontou qualquer erro ou inconsistência nos lançamentos efetuados, limitando-se tão somente a afirmar que o autuante teria deixado de considerar supostos indêbitos e créditos extemporâneos, os quais deveriam ser requeridos pelo interessado, de forma apartada, e conforme legislação pertinente.

No caso de quantias relativas ao imposto recolhidas indevidamente, cabe a restituição do indêbito na forma estabelecida na legislação, entretanto, nesta fase processual não cabe a compensação de imposto recolhido a mais, podendo o contribuinte requerer a mencionada compensação quando da quitação do Auto de Infração, ou restituição do indêbito, na forma prevista nos arts. 75 a 78 do RPAF/99 e art. 33 da Lei 7.014/96, e não cabe a este órgão julgador buscar comprovações, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo.

A imputação foi efetuada com base em levantamento fiscal e o defendente não apresentou elementos suficientes para elidir a exigência do imposto. Mantidas as exigências fiscais constantes nas infrações 05, 06 e 07.

Face 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 **278904.0021/16-2**, lavrado contra **MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$153.599,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “d” e inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2017

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR