

PROCESSO - A. I. Nº 108529.3004/16-6
RECORRENTE - C I L COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0080-01/18
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 03/12/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JF Nº 0294-11/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Autuação baseada na Escrita Fiscal Digital (EFD) do autuado e respectivos documentos fiscais escriturados. Restou comprovado que houve a escrituração de crédito fiscal em valor superior ao constante nos documentos fiscais arrolados na autuação. Correta a glosa do crédito fiscal utilizado indevidamente. Porém, considerando que a acusação fiscal exige, de fato, ICMS e multa, portanto, tratando-se de caso de repercussão do crédito indevido que implicou em falta de recolhimento do imposto, foram realizados os ajustes e correções, em face do crédito indevido e modificada, de ofício, a multa aplicada. Rejeitada a nulidade arguida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 1ª JF Nº 0080-01/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 19/09/2016, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$5.278.236,74, em decorrência da seguinte infração:

***Infração 01 – 01.02.89** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. Período de ocorrência: abril, junho a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro a junho de 2016.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência do auto com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. Período de ocorrência: abril, junho a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro a junho de 2016.

Inicialmente, cabe apreciar as nulidades arguidas pelo impugnante.

Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva de nulidade do lançamento por afronta aos princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da legalidade, e por falta liquidez e certeza ao crédito tributário em razão das falhas de concepção do levantamento fiscal.

Isso porque, a análise dos elementos que compõem o presente processo permite constatar que inexistiu qualquer ofensa aos princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da legalidade, haja vista que o lançamento foi realizado em completa observância das disposições da Lei nº 7.014/96, do RICMS/BA/2012, Decreto nº 13.780/12 e, especialmente, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Verifica-se que o lançamento de ofício em questão contém todos os requisitos para sua validade, haja vista que a conduta infracional imputada ao autuado se encontra descrita com clareza, sendo possível identificar-se o

fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o montante do débito. O levantamento levado a efeito pela Fiscalização - conforme demonstrativo de fls. 09 a 17 e CD acostado à fl. 20 - foi realizado com base nas informações e nos documentos fiscais do próprio autuado, ou seja, na sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Notas Fiscais eletrônicas escrituradas. O autuado recebeu cópia de todos os demonstrativos elaborados pelo autuante, inclusive por meio eletrônico, conforme “Recibo de Arquivos Eletrônicos” acostado à fl. 18 dos autos, no qual consta a assinatura do preposto da empresa, portanto, possibilitando o pleno exercício do seu direito de ampla defesa e do contraditório, descabendo, desse modo, a alegação defensiva de que não fora fornecida a prova necessária e essencial para comprovar a irregularidade dos créditos consignados no demonstrativo de débito.

Da mesma forma, inexistente a alegada falta de certeza e liquidez do crédito tributário, haja vista que o valor exigido encontra-se devidamente demonstrado, pois apurado em conformidade com a Escritura Fiscal Digital (EFD) e documentos fiscais escriturados. Independentemente disso, o impugnante alega falta de liquidez e certeza do crédito tributário, contudo, não aponta, mesmo que por amostragem, qualquer imprecisão ou falha no levantamento que pudesse implicar em iliquidez e incerteza do crédito tributário.

No tocante à arguição de nulidade por aplicação de metodologia não prevista em lei, cabe reiterar que o levantamento fiscal foi realizado em consonância com as disposições legais, pois, com fulcro na Lei nº 7.014/96, RICMS/BA/12 e RPAF/99, tendo sido identificado o crédito tributário para cada período de apuração em que ocorreram os fatos; os valores dos ICMS lançados na EFD, e os valores dos créditos destacados nas respectivas Notas Fiscais eletrônica, sendo exigida a diferença do crédito fiscal escriturado em valor superior ao destacado nos referidos documentos fiscais.

Portanto, a metodologia adotada na apuração do crédito tributário obedeceu à legislação tributária, não merecendo qualquer reparo.

No respeitante à alegação defensiva de necessidade de apuração do imposto efetivamente devido, mediante o refazimento da escrita fiscal, não vislumbro a necessidade de refazimento de sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, haja vista que o objeto da autuação diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, conforme demonstrado no levantamento levado a efeito pelo autuante, fundamentado nos valores constantes na escrita fiscal da empresa.

Na realidade, no presente caso, conforme será explicitado mais adiante no exame do mérito da autuação, não há necessidade de um refazimento da escrita fiscal, mas sim de se analisar se o crédito fiscal indevido objeto da glosa implicou em descumprimento de obrigação principal, ou seja, em falta de recolhimento do imposto ou não, no período objeto da autuação.

Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas.

No mérito, constato que a alegação defensiva de ocorrência do bis in idem não se sustenta.

Isto porque, verifica-se claramente que o Auto de Infração nº 207105.0011/15-4, aduzido pelo impugnante como contendo os mesmos fatos geradores e períodos de ocorrências do Auto de Infração em tela não procede, haja vista que a conduta infracional imputada ao autuado no Auto de Infração nº 207105.0011/15-4 se refere ao código 01.02.42 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, enquanto no presente Auto de Infração a acusação fiscal diz respeito ao código 01.02.40 – Utilizou indevidamente crédito fiscal em valor superior ao destacado nos documentos fiscais.

Ou seja, mesmo havendo coincidência dos períodos de ocorrências, claramente se observa que são condutas infracionais diversas, sendo uma pela falta de apresentação do documento comprobatório da legitimidade do crédito fiscal utilizado e outra pela utilização indevida de crédito fiscal em valor superior ao destacado nos documentos fiscais.

No caso do Auto de Infração em exame constato que assiste razão ao autuante. Efetivamente, o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal em valores superiores aos destacados nos documentos fiscais. Os exemplos mencionados pelo autuante comprovam a irregularidade incorrida pelo autuado. De fato, a Nota Fiscal nº 436489 teve o valor do crédito fiscal lançado na EFD do autuado de R\$135.414,72, quando o correto seria o valor de R\$15.046,08, conforme consta na Nota Fiscal eletrônica e seu DANFE anexado aos autos, gerando a diferença de R\$120.368,64 exigida na autuação.

O mesmo ocorre com as Notas Fiscais nos 50958 e 51585, cujos lançamentos de créditos fiscais foram realizados na EFD do autuado nos valores de R\$272.121,41 e R\$257.000,00, quando os valores corretos seriam R\$29.155,86 e R\$12.317,20, respectivamente, gerando, desse modo, as diferenças exigidas na autuação de R\$242.965,56 e R\$244.682,80, respectivamente.

Diante disso, é indubitável que o autuado utilizou os créditos fiscais objeto da glosa indevidamente, inclusive em valores substancialmente elevados quando comparados ao crédito fiscal efetivamente legítimo.

Entretanto, cabe um reparo a ser feito no levantamento levado a efeito pela Fiscalização, haja vista que a acusação fiscal é de que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao

destacado nos documentos fiscais, sendo exigido ICMS e aplicada multa de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente, sendo a multa fundamentada no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, conforme consta no Auto de Infração.

O referido dispositivo legal dispõe o seguinte:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: I

[...]

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;

Verifica-se da simples leitura do dispositivo legal acima transcrito que cabe exclusivamente a aplicação da multa de 60%, quando o crédito fiscal indevidamente utilizado não repercute no cumprimento da obrigação principal, ou seja, não implica em falta de recolhimento do imposto devido, sendo exigível concomitante apenas o estorno do crédito indevido.

Já a exigência de imposto, acrescido da multa de 60%, se dá quando há repercussão do crédito indevidamente utilizado, ou seja, quando o contribuinte deixa de cumprir obrigação tributária principal – pagamento do imposto - em face de utilização do crédito indevido. Nesta situação, aplica-se a multa prevista no artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: I

[...]

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

[...]

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

No presente caso, a autuação exige ICMS acrescido da multa de 60%, portanto, tratando-se, efetivamente, de caso de repercussão do crédito indevido que implicou em falta de recolhimento do imposto.

Ocorre que é possível verificar nos dados e informações declarados pelo próprio Contribuinte à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por meio da Declaração Mensal de Apuração (DMA), que no período objeto da autuação, no caso abril, junho a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro a junho de 2016, o crédito utilizado indevidamente pelo autuado repercutiu, de fato, nos meses de abril, junho a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro, fevereiro, maio e junho de 2016.

Ou seja, nos meses acima referidos o autuado não dispunha de crédito fiscal legítimo suficiente para compensar, deduzir, dos valores dos débitos, o que implicou em descumprimento de obrigação principal, portanto, sendo cabível a exigência fiscal quanto a esses meses, conforme a autuação.

No entanto, no que tange aos meses de março e abril de 2016, existem reparos a ser feitos, conforme explicitado a seguir.

Assim é que, no mês de março de 2016, conforme consta na “DMA – Apuração e Informações Complementares”, o autuado teve como crédito fiscal total o valor de R\$1.061.633,13 e como débito do imposto o valor de R\$948.003,10, resultando no Saldo Credor de R\$77.630,03.

Considerando que a glosa do crédito fiscal no mês de março de 2016 foi no valor de R\$105.917,96, deduzindo-se o crédito fiscal legítimo de R\$77.630,03, o valor do imposto efetivamente devido neste mês é de R\$28.287,93.

Já no mês de abril de 2016, conforme consta na “DMA – Apuração e Informações Complementares”, o autuado teve como crédito fiscal total o valor de R\$772.109,31 e como débito do imposto o valor de R\$774.100,78, e imposto a recolher R\$1.994,47.

Ocorre que na referida “DMA – Apuração e Informações Complementares”, consta o Saldo Credor do período anterior - mês de março de 2016 – no mesmo valor de R\$77.630,03, valor este já utilizado para deduzir da exigência fiscal referente ao mês de março de 2016, conforme explicitado acima.

Assim sendo, considerando que o valor glosado no mês de abril de 2016 foi de R\$40.437,67 e que o Saldo Credor de R\$77.630,03 é indevido, a exigência fiscal atinente a este mês é R\$118.067,70 (R\$40.437,67 + R\$77.630,03).

Diante do exposto, considerando que a acusação fiscal efetivamente exige ICMS e multa, portanto, tratando-se de caso de repercussão do crédito indevido, a infração é subsistente no valor de R\$5.278.236,74, sendo a multa aplicável de 60%, contudo, não a prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, conforme consignado no Auto de Infração, mas sim a prevista no art. 42, II, “f”, do mesmo Diploma legal, que aplico de ofício.

No que tange à alegação defensiva de que a multa é confiscatória, vale observar que este órgão julgador administrativo não tem competência para tal apreciação, consoante determina o artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Quanto ao pedido de dispensa ou redução da multa, cumpre observar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, este órgão julgador de primeira instância não tem competência para apreciação do pedido.

Relativamente à aplicação de interpretação mais favorável ao contribuinte no caso de dúvida, certamente que, no presente caso, descabe a aplicação das disposições do art. 112 do CTN invocado pelo impugnante, haja vista que inexistente qualquer dúvida quanto à interpretação e decisão da lide.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da lide, no intuito de serem reconhecidas as suas alegações.

Após tecer um breve relato dos fatos, alega preliminarmente a nulidade do Auto de Infração, visto que estamos diante de um *bis in idem*, uma vez que o mesmo estabelecimento já foi autuado por esse mesmo motivo (crédito indevido) através do Auto de Infração nº 207105.0011/15-4 (doc. 05), em períodos concomitantes ao presente lançamento, estando o débito devidamente parcelado (doc. 06) e com suas parcelas em dia. Ademais, também por essa confusão feita pela fiscalização, há de se considerar a nulidade da presente autuação diante da consequente falta de clareza do lançamento, o que acarreta iliquidez do crédito tributário e, conseqüentemente, inevitável cerceamento no direito de defesa da empresa autuada, conforme será adiante demonstrado.

Traz inicialmente um extenso comentário sobre *bis in idem* e bitributação, diferenciando os dois institutos. Reproduz lições doutrinárias de Robinson Barreirinhas e Bernardo Ribeiro de Moraes, que ensinam que esclarece que ocorre a bitributação quando mais de um ente político pretende tributar a mesma situação, enquanto o *bis in idem* ocorre quando mesmo ente político tributante exige do mesmo contribuinte crédito tributário decorrente do mesmo fato gerador.

Reforça, é sabido que, com a correspondência dos fatos à hipótese designada em lei como fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária correspondente. Desta feita, a ordem natural no âmbito do direito tributário é que a cada fato gerador nasça somente uma obrigação tributária, a fim de que as manifestações de riqueza ou as atividades estatais não estejam sujeitas a múltiplas incidências tributárias.

Aduz que, *in casu*, houve caso de *bis in idem*, uma vez que o mesmo estabelecimento da empresa autuada (CNPJ/MF nº 24.073.694/0002-36) foi autuado pela mesma pessoa política de Direito Público, por esse mesmo motivo (crédito indevido) através do Auto de Infração nº 207105.0011/15-4 (ver doc. 05), em períodos concomitantes ao presente lançamento.

Para comprovar sua alegação apresenta informações relativas ao período autuado, enquadramento legal e multa aplicada de cada lançamento:

A.I. 1085293004/16-6 (ver doc. 04):

Período: abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2014; janeiro de 2015 a junho de 2016.

Enquadramento legal: Artigo 29 e 31 da Lei 7.014/96 c/c artigo 309, § 6º do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/2012.

Multa aplicada: Artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

A.I. 207105.0011/15-4 (ver doc. 05):

Período: janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, setembro e novembro de 2014.

Enquadramento legal: Artigo 31 da Lei 7.014/96 c/c artigo 309 do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/2012.

Multa aplicada: Artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Afirma que o Fisco estadual acabou por autuar 02 (duas) vezes a empresa Impugnante (mesmo

sujeito passivo) pelo mesmo motivo (crédito indevido) - inclusive com o mesmo enquadramento legal - nos mesmos períodos fiscais (abril, junho, julho, setembro e novembro de 2014), informando que a multa aplicada, foi a mesma: artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Ressalta-se ainda que o débito relativo ao Auto de Infração nº 207105.0011/15-4 foi parcelado pela empresa, parcelamento esse que se encontra rigorosamente em dia conforme comprovante em anexo (ver doc. 06).

Traz que há jurisprudência, asseverando a vedação ao *bis in idem*, inclusive em relação ao caso de duas autuações sobre um mesmo fato gerador em um mesmo exercício fiscalizado, conforme decisões que reproduz.

Concluiu, que na lavratura do Auto de Infração ora Impugnado configurou-se a ocorrência de um *bis in idem* em relação ao crédito tributário dos períodos de abril, junho, julho, setembro e novembro de 2014, não restando outra alternativa a esse Tribunal Administrativo, senão julgá-lo improcedente.

Para a nulidade, alega afronta aos princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da legalidade, afirmando que os princípios constitucionais foram flagrantemente infringidos no procedimento fiscal que se busca anular. Foi notória a inobservância ao direito maior à ampla defesa do contribuinte, bem como ao contraditório e ao princípio da legalidade, expressos nos arts. 5º, LV, e 37, caput, da CF, cuja redação reproduz.

Observa em que pesem as diferenças que se manifestam entre o processo administrativo e o processo judicial, especialmente no que tange à eficácia da decisão e do órgão que a profere, em relação a outros aspectos esses se assemelham. De fato, como diz Ricardo Lobo Torres.

Quanto ao exercício do direito de defesa na esfera administrativa, invoca e reproduz lição de Odete Medauar.

Acrescenta que a validade do processo administrativo tributário está, portanto, condicionada ao perfeito cumprimento do princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório. Não se argumente que o processo administrativo está legalmente regido pelo princípio do informalismo, posto que este princípio não se sobrepõe ao primado constitucional do contraditório e da ampla defesa. É dever, pois, da Administração, seguir a diretriz constitucional de ampla defesa ao contribuinte.

Traz que, é preciso observar que os atos da administração devem observar os limites insertos no art. 37, caput, da CF, entre os quais se destaca o da legalidade. Com efeito, o princípio da legalidade norteia os atos da administração, de modo que da lei não possam se desviar, sob pena de nulidade. Assim, o administrador público está adstrito aos limites impostos na lei. Enfático ao tratar do assunto, o Prof. Hely Lopes Meirelles, em sua conceituada obra Direito Administrativo Brasileiro, cuja redação reproduz.

Assevera, que não se põe qualquer dúvida de que o ato administrativo contrário ao mandamento legal não tem validade, é nulo de pleno direito.

Ainda, para sustentar sua nulidade, aduz que foi flagrante a contrariedade ao princípio da ampla defesa, pois o Autuante limitou-se a classificar o crédito fiscal de ICMS como ilegítimo, não identificando exatamente o motivo que ensejou a suposta irregularidade do crédito tributário.

E é assente na doutrina e na jurisprudência a contrariedade ao cerceamento ao direito de defesa, em face do direito fundamental albergado no art. 5º, LV da CF/88.

Sendo a Denúncia Fiscal meio de constituição do crédito tributário, como ato administrativo vinculado ao princípio da reserva legal (art. 142 do CTN), não pode trazer dúvidas nem dificuldades sobre a compreensão dos fatos contidos no Auto de Infração, sob pena de agredir o direito de defesa e o patrimônio do contribuinte.

Salienta que para ter validade o lançamento tem que ser claro, límpido, de modo tanto a estar provado, de forma indubitável, todos os fatos que nortearam a alegada infração. Quaisquer

ambiguidades o invalidam. E para que se afaste por completo toda e qualquer dúvida, impõe-se que o lançamento se faça acompanhar de provas.

Diz que a prova deve ser produzida pelo Fisco (art. 333, I do CPC) e não pelo contribuinte, porque é do Fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar nos moldes do art. 142 do CTN: “*A prova, no caso, deve ser produzida por quem alegou a infração, prova positiva, eis que a ninguém é lícito exigir-se fazer prova negativa.*” (TRF da 2ª Região, AC nº 368-6-RJ, Relator Juiz Frederico Gueiros, DJ 14/07/94, p. 37.777). Neste sentido, o Professor Paulo Celso B. Bonilha, cuja redação reproduz.

Traz que a jurisprudência é pacífica, inclusive nos Tribunais Superiores, de que o lançamento tributário deve proceder da prova, trazendo julgados desses tribunais, cuja redação reproduz.

Assevera que, apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato especificado no lançamento à norma existente, em que pese esta obrigação legal, o Autuante não forneceu as provas necessárias e essências para comprovar a irregularidade dos créditos indicados na infração 01.

A Recorrente afirma que tais fatos, além de prejudicar a certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário perseguido, contraria o princípio da legalidade e, sobretudo dificulta a ampla defesa do contribuinte.

Conclui que, o Auto de Infração foi lavrado sem a devida coerência, deixando de considerar dados relevantes, dentre os quais a identificação específica do motivo da inidoneidade dos créditos. Sendo assim, é certo que a Autuada fica extremamente prejudicada na defesa a que tem direito.

Portanto, diante dos argumentos expostos, pede por julgar nulo, por vício material, o presente lançamento.

Ainda, prosseguindo, argui a nulidade do lançamento por aplicação de metodologia não prevista na lei.

Traz que a Autuação, até mesmo para comprovar sua liquidez e certeza, deve identificar o suposto débito, determinar o montante devido por cada período (mês) de apuração em que ocorreram os fatos, e ao final realizar o encontro de contas (saldo de crédito e débitos) que apontaria a existência, ou não, de imposto a recolher, face o creditamento pretensamente indevido.

Concorda que , a legislação estadual quando regulamenta o processo administrativo tributário no Estado da Bahia, impõe que a fiscalização distinga os dados indispensáveis à constituição do montante do crédito tributário apurado com liquidez e certeza.

Manifesta que, por outro lado, sabe-se que a administração deve obediência a previsão legal, sob pena de nulidade. É que o princípio da legalidade previsto nos arts. 5º, inc. II, e 150, inc. I, da Carta Magna está expressamente imposto à administração no seu art. 37, cuja redação reproduz.

Anuncia que o ilustre Fiscal Autuante terminou trilhando caminho diverso, porquanto estabeleceu uma metodologia inusitada, sem fundamento legal, para presumir o montante do imposto supostamente devido, que finda em valores desconformes da realidade fática, inclusive cobrados de produtos em montante diverso do que o supostamente devido, caso ocorrido o ilícito imputado.

Alegando que o Autuante em vez de identificar a mercadoria, verificar suas notas fiscais de entrada e da saída de forma a apurar o montante do crédito considerado indevido, e assim certificar a verdade material, conforme disposto na acusação, considera os valores encontrados por meio de um cálculo de proporcionalidade que não se coaduna com a norma vigente.

Traz que no caso concreto, o levantamento do crédito tributário foi resultado de uma operação matemática sem previsão legal, atribuindo-se valores que supostamente corresponderiam ao crédito indevido, desconsiderando créditos na apuração, e então exigindo o imposto, supostamente devido, mais multa e juros, que efetivamente não correspondem à realidade fática.

Assevera que, a verdade insuperável é que a metodologia empregada atribui valores que não correspondem ao montante do imposto supostamente devido por produto, caso se acolha a acusação de creditamento indevido, mas uma porcentagem em relação a todas as diversas situações jurídicas possíveis para todos os produtos em cada exercício anual, ignoradas no Auto em combate.

Ressalta que, desse modo, ficou estabelecida uma interdependência entre todos os produtos, impondo exame inadmissível da realidade fática, dificultando tanto a apresentação de defesa da Impugnante quanto ao julgamento dessa Nobre Turma Julgadora sobre a legalidade e procedência das operações e os creditamentos mantidos sobre cada mercadoria individualizada.

Aduz que o lançamento foi realizado com metodologia carente de base jurídica, que impõe apreciação conjunta de todos os produtos comercializados no período, fora da previsão legal, dificultando a defesa e o seu julgamento, cujos valores e créditos questionados não correspondem aos fatos antijurídicos atribuídos por produto, a única conclusão plausível é pela sua nulidade, modo pelo qual deve ser julgado, por violação a legislação de regência, assim como do princípio da legalidade (arts. 5, II e 150, II, c/c art. 37 da CF/88).

Ainda, dando continuidade, argui a Nulidade do lançamento por preterição ao direito de defesa e desobediência a lei – art. 142 do CTN.

Alega que, o Autuante acusa a Empresa/Autuada de utilização indevida de créditos fiscais sem correspondência com a realidade fática nem previsão legal.

Afirma que a despeito de tal situação, não trouxe nenhuma prova do ilícito imputado, em desarmonia com o ordenamento jurídico em vigor, em especial porque tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, não só da Impugnante, mas também do próprio corpo julgador administrativo.

Enfatiza que o Fisco não pode exigir o cumprimento de obrigação e lançar crédito tributário sem produzir provas, pois o processo administrativo se rege pela verdade material dos fatos. E não se pode acusar sem provas, até porque afronta a lógica e o bom senso.

Alega que, no caso sob análise, a Fiscalização não apresentou prova alguma da ocorrência da ilegalidade atribuída, incidindo em nulidade do procedimento e na inexigibilidade dos valores lançados. A propósito, de acordo com o CPC, deve-se ressaltar que no caso em questão o autor da acusação é o Fiscal e não a Defendente.

Observa que *“A prova, no caso, deve ser produzida por quem alegou a infração, prova positiva, eis que a ninguém é lícito exigir-se fazer prova negativa.”* (TRF da 2ª Região, AC nº 368-6-RJ, Relator Juiz Frederico Gueiros, DJ 14/07/94, p. 37.777). Acrescenta que, neste sentido a disciplina da lei, o entendimento da jurisprudência e a doutrina. Vejamos lição do Prof. Paulo Celso B. Bonilha, em sua obra *“Da prova no Processo Tributário”*.

Afirma que, o Autuante não se desincumbiu dessa sua obrigação. Resolveu transferir o ônus da prova para a Empresa. Contudo, o julgador tributário não pode validar a prática de acusar por acusar e esperar que o contribuinte se defenda.

De fato, a teor do art. 142 do CTN, a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente os fatos geradores, a matéria tributável, definindo corretamente o imposto devido e os períodos cobrados. cuja redação reproduz.

Alega que, além dos equívocos cometidos na metodologia de cálculo aplicada, a Autoridade Fiscal não comprovou a ocorrência da suposta infração. E é sabido que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo. Qualquer ambiguidade invalida-o.

Esclarece que, para que se afaste por completo toda e qualquer confusão e inexistam dúvidas, impõe-se demonstrar, cabalmente, a adequação do fato (desde que provado) à norma (art. 114 do CTN), considerando corretamente as respectivas bases de cálculo e alíquotas aplicadas nos produtos cujas operações está sendo suposto creditamento indevido.

Informa que, apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato compreendido com a norma existente, o Fiscal Autuante não agiu assim. Tal fato agride o direito ao contraditório e à ampla defesa, constitucionalmente assegurado à Impugnante, inclusive nos procedimentos administrativos (art. 5º, inc. LV da Carta Magna).

Afirma que no caso concreto, a acusação fiscal está desprovida de segurança jurídica, porquanto além de trazer débito ilíquido e incerto, padece de provas das alegações, devendo ser anulada. E não se tratam de meras incorreções ou erros formais, mas vício que invalida o trabalho fiscal porque dificulta e retira da Impugnante o pleno exercício do seu direito ao contraditório e a ampla defesa.

Argui a declaração de nulidade do Auto de Infração que desobedece a disposição expressa em lei, o que se requer desde já.

Afirma que pela Falta liquidez e certeza ao crédito tributário em razão das falhas de concepção do levantamento fiscal, traz que o crédito tributário é constituído a partir de premissas inaplicáveis ao caso concreto. O Autuante procede ao levantamento fiscal considerando dados genéricos e assim definir montante do imposto devido face ao suposto creditamento indevido.

Assevera ainda, que ao lançar novamente um crédito tributário que já havia sido objeto de outra autuação, o Fisco acaba por dilacerar a liquidez do crédito tributário

Faz um questionamento: não sendo indicadas quais operações foram consideradas na autuação, tomar o valor de todas as entradas e saídas dos produtos relacionados, promove liquidez e certeza à exigência fiscal?

Traz que a verdade é que a metodologia de cálculo do imposto compromete, por inteiro, o levantamento fiscal porque conduz a um resultado que não guarda compromisso com o tema debatido.

Diz que deveria o Autuante relacionar todas as notas fiscais de aquisições e calcular o valor do crédito pretendido em todo o período.

Afirma ainda, que ao proceder desta forma, o Autuante deixa de observar que cada operação produto possui margem de valor agregado específica. E isso se deve em razão da impugnante determinar seus preços considerando os praticados no mercado local.

Nesse sentido, o levantamento fiscal tomando apenas informes contábeis gerais, conduz a um resultado que não corresponde - ainda que assista razão à interpretação fiscal da legislação aplicável - a verdade.

Traz que, o resultado apresentado do levantamento fiscal está imbuído de equívocos, em face da não realização adequada dos cálculos por operação comercial, fica evidente a improcedência da autuação e nulo o Auto, recheado de erros de concepção de afastam a liquidez e certeza do crédito tributário, preterindo assim o direito de defesa da Impugnante, razão pela qual deve ser julgado nulo e improcedente o Auto de Infração em combate.

Esclarece ainda, que outro ponto de extrema relevância para o caso é que, mesmo admitindo a utilização de procedimento em desacordo com a legislação, ao se creditar do imposto supostamente indevido, competia ao Doute Fiscal 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 períodos verificados.

Traz que, deixando de reconstruir a escrita fiscal, a Fiscalização vai de encontro ao comando do já citado artigo 142 do Código Tributário Nacional, que impõe à Autoridade Fiscal não só verificar a ocorrência do fato gerador, mas também determinar a matéria tributável e calcular o montante do imposto devido.

Concorda que, de fato, para se constatar o valor do imposto que supostamente deixou de ser recolhido, evidenciando a verdade material, deveria ser refeita a apuração no período

questionado, considerando todos os créditos e, do mesmo modo, os débitos lançados na escrita fiscal, para só então verificar a sobrevivência de saldo credor ou devedor.

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. Fora dessa hipótese, resta nula a autuação para cobrança de valores indevidos.

Traz julgados, nesse sentido já se pronunciou a eg. Corte Tributária Administrativa no Estado de Pernambuco, cujos julgados findaram assim ementados, cuja redação reproduz.

Avulta dos precedentes transcritos a imprescindibilidade do refazimento da escrita fiscal da Impugnante. De fato, só desta forma o Autuante poderia apontar - caso encontrado - o montante do tributo que efetivamente deixou de ser recolhido.

Traz 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.

Afirma que, diante desse quadro, e antecipando-se a qualquer alegação fiscal, se faz necessário salientar 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.

Traz ainda que, a fiscalização não pode se restringir em apenas verificar a ocorrência ou não do lançamento correto das operações, mas também se da operação resultou algum imposto devido que não pago, uma vez que a utilização de crédito fiscal inadmitido, necessariamente, não significa que há falta de recolhimento do imposto.

Para constatar a repercussão financeira de tais lançamentos, bastaria a reconstrução da escrita fiscal da Suplicante, mês a mês nos exercícios fiscais questionados, tendo em vista que todos os saldos, sem dúvida, sofreram a influência dos créditos e débitos decorrentes das operações realizadas no período.

Como consequência, admitindo incorreta a apropriação dos créditos e considerando os débitos escriturados, apenas restariam devidos os saldos devedores que deixaram de ser recolhidos.

Afirma que, jamais poderia ser cobrado todo o montante na autuação, que deixou de apurar o imposto efetivamente devido nos períodos fiscais, em agressão ao comando legal disposto no art. 142 do CTN.

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

Assim, conclui, que plausível nesse momento é no sentido de que os lançamentos procedidos pelo Fisco carecem de exatidão, quanto às supostas alegações de falta de recolhimento do imposto em face do creditamento criticado, porquanto não foi apurado o montante do imposto devido, sendo necessário o refazimento da escrita fiscal da Defendente.

Em relação ao direito ao crédito, afirma que tendo adquirido as mercadorias em questão, não restam dúvidas de que a empresa Impugnante tem o direito de se creditar do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição. E foi justamente esse o procedimento adotado pela Impugnante, invoca e reproduz, o art. 155, II, e §2º, inciso I, da Constituição Federal, c/c art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que, pelo princípio da não-cumulatividade delimitado na CF/88 e na LC 87/96, é permitido o crédito do ICMS oriundo de operações de compra, sobretudo quando sequer há a acusação de idoneidade das Notas Fiscais em questão, além de não haver problemas no cadastro estadual das empresas fornecedoras à época das aquisições.

Diz que, o certo é que a Impugnante adquiriu as mercadorias, recebeu as mesmas, escriturou as notas e realizou o pagamento. Ou seja, a operação declarada na nota fiscal correspondeu àquela

de fato realizada, não podendo o Fisco quer negar o direito constitucional do crédito.

Alega o *In dubio* pro contribuinte, que é de ser levado em consideração também o benefício da dúvida. É que o art. 112, do CTN, é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte, cuja redação reproduz:

Afirma que, pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a certeza da Impugnante em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da ilegalidade da Autuação, diante da insubsistência da cobrança, situação que torna o crédito ilíquido, incerto e ilegal.

Conclui que, o direito está prenhe de certeza. 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 Improcedente o Auto de Infração em epígrafe.

Por fim, pede, uma vez analisados e exauridos os fundamentos de fato e de direito desta peça impugnatória, a Impugnante requer que seja dado provimento a presente Impugnação para que, sobretudo em função do *bis in idem*, seja decretada a improcedência ou, ad argumentandum tantum, a nulidade do Auto de Infração impugnado, tendo em vista as razões referidas, que demonstram a fragilidade da acusação fiscal, posto que a Impugnante encontra-se em perfeita harmonia com a legislação vigente.

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

VOTO

Em síntese, trata-se de Auto de Infração lavrado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por meio do qual é cobrado crédito tributário pelo uso indevido crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos períodos compreendidos: abril, junho a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro a junho de 2016, no valor histórico de R\$5.278.236,74.

Inicialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada 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. Portanto, o mesmo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Também, não observo falta de certeza e liquidez do crédito tributário, haja vista que o valor exigido encontra-se devidamente demonstrado, pois apurado em conformidade com a Escrita Fiscal Digital (EFD) e documentos fiscais escriturados. Independentemente disso, já observado pela JJF, o impugnante alega falta de liquidez e certeza do crédito tributário, contudo, não aponta, mesmo que por amostragem, qualquer imprecisão ou falha no levantamento que pudesse implicar em iliquidez e incerteza do crédito tributário.

Portanto, a metodologia adotada na apuração do crédito tributário obedeceu à legislação tributária, não merecendo qualquer reparo.

Assim, razão não assiste a Recorrente para as nulidades arguidas.

No mérito, observo que a alegação defensiva de ocorrência do *bis in idem* não se sustenta, como bem foi analisado pela decisão de piso, onde analisou o Auto de Infração nº 207105.0011/15-4, ao qual a Recorrente aduz como contendo os mesmos fatos geradores, caso já avaliado pela Junta de Julgamento Fiscal, cuja redação reproduz:

“Isto porque, verifica-se claramente que o Auto de Infração nº 207105.0011/15-4, aduzido pelo impugnante como contendo os mesmos fatos geradores e períodos de ocorrências do Auto de Infração em tela não procede, haja vista que a conduta infracional imputada ao autuado no Auto de Infração nº 207105.0011/15-4 se refere ao código 01.02.42 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem apresentação do competente documento

comprobatório do direito ao referido crédito, enquanto no presente Auto de Infração a acusação fiscal diz respeito ao código 01.02.40 – Utilizou indevidamente crédito fiscal em valor superior ao destacado nos documentos fiscais.”

Observo, que mesmo havendo coincidência dos períodos de ocorrências, claramente se observa que são infrações distintas, sendo uma pela falta de apresentação do documento comprobatório da legitimidade do crédito fiscal utilizado e outra pela utilização indevida de crédito fiscal em valor superior ao destacado nos documentos fiscais.

A JJF Fiscal, de Ofício alterou o dispositivo que dá fulcro a multa dos 60%, haja vista que a acusação fiscal é de que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, sendo exigido ICMS e aplicada multa de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente, sendo a multa fundamentada no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, sendo a multa aplicável de 60%, contudo, não a prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, conforme consignado no Auto de Infração, mas sim a prevista no art. 42, II, “f”, do mesmo Diploma legal conforme consta no Auto de Infração, cuja texto reproduz:

“Diante do exposto, considerando que a acusação fiscal efetivamente exige ICMS e multa, portanto, tratando-se de caso de repercussão do crédito indevido, a infração é subsistente no valor de R\$5.278.236,74, sendo a multa aplicável de 60%, contudo, não a prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, conforme consignado no Auto de Infração, mas sim a prevista no art. 42, II, “f”, do mesmo Diploma legal, que aplico de ofício.”

Relativamente à aplicação de interpretação mais favorável ao contribuinte no caso de dúvida, certamente que, no presente caso, descabe a aplicação das disposições do art. 112 do CTN invocado pelo impugnante, haja vista que inexistente qualquer dúvida quanto à interpretação e decisão da lide.

Ademais, o art. 19 do RPAF afirma que:

Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Com o exposto, e à luz da legislação aplicável, entendo que nada existe a ser modificado no julgamento recorrido, por isso ratifico integralmente o julgamento efetuado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, dessa forma voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso do Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108529.3004/16-6**, lavrado contra **C I L COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.278.236,74**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS