

A. I. Nº - 108529.3004/16-6  
AUTUADO - C I L COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA.  
AUTUANTE - GILMÁRIO MACÊDO LIMA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/07/2018

#### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0080-01/18

**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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/09/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$5.278.236,74, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *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.

O autuado apresentou defesa (fls. 24 a 45 dos autos). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Sustenta que o Auto de Infração é nulo e improcedente.

Apresenta as suas razões sobre a improcedência e nulidade da autuação.

Reporta-se inicialmente sobre a improcedência da autuação. Afirma que se está diante um *bis in idem*, uma vez que já fora autuado sobre a mesma matéria de que cuida o presente Auto de Infração, ou seja, utilização indevida de crédito fiscal, mediante o Auto de Infração nº 207105.0011/15-4 (doc. 05), em períodos concomitantes, estando o débito devidamente parcelado (doc. 06) e com suas parcelas em dia.

Tece amplo comentário sobre *bitributação* e *bis in idem* e a diferenciação existente entre ambos os institutos. Neste sentido, invoca e reproduz lições doutrinárias de Robinson Barreirinhas e Bernardo Ribeiro de Moraes que ensinam que ocorre a bitributação quando mais de um ente político pretende tributar a mesma situação, enquanto o *bis in idem* ocorre quando o mesmo ente tributante exige do mesmo contribuinte crédito tributário decorrente do mesmo fato gerador.

Aduz que o sistema tributário brasileiro veda o *bis in idem*. Lembra que o dispositivo constitucional que atribui à União a chamada competência residual, no caso o artigo art. 154, I, da CF, exige que os novos impostos criados possuam fatos geradores e bases de cálculos diferentes dos discriminados na Carta Magna.

Observa que a regra restringe a possibilidade de *bis in idem*, porque impede a União de usar a competência para “clonar” um imposto que já se encontra na sua competência. Registra a

existência de regra semelhante no que concerne à criação de novas contribuições para a seguridade social, no caso o art. 195, § 4º, da CF, que remete ao mesmo art. 154, I, acima referido.

Assevera que, no presente caso, ocorreu o *bis in idem*, uma vez que o mesmo estabelecimento da empresa com CNPJ/MF nº 24.073.694/0002-36 foi autuado pelo Estado da Bahia, pelo mesmo motivo, ou seja, utilização indevida de crédito fiscal por meio do Auto de Infração nº 207105.0011/15-4, em períodos concomitantes aos exigidos no presente Auto de Infração.

No intuito de comprovar as suas alegações apresenta quadro comparativo contendo as informações e dados referentes aos dois Autos de Infração, conforme abaixo:

**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.

Observa que a Fiscalização acabou por lhe autuar duas vezes pelo mesmo motivo (crédito indevido), com o mesmo enquadramento legal, nos mesmos períodos, no caso abril, junho, julho, setembro e novembro de 2014, inclusive aplicando a mesma multa prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

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

Assinala a existência de jurisprudências 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.

Conclusivamente, diz que que restou configurado na lavratura do Auto de Infração em lide 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 este órgão julgador administrativo, senão julgá-lo improcedente.

No tocante à nulidade, alega afronta aos princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da legalidade, expressos nos artigos 5º, LV, e 37, *caput*, da Constituição Federal, cuja redação reproduz.

Observa que apesar das 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. Neste sentido, registra e reproduz ensinamento de 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 condicionada ao perfeito cumprimento do princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório. Ressalta que não se deve argumentar que o processo administrativo está legalmente regido pelo princípio do informalismo, pois, este princípio não se sobrepõe ao primado constitucional do contraditório e da ampla defesa. Afirma que é dever da Administração, seguir a diretriz constitucional do direito de ampla defesa do contribuinte.

Salienta que os atos da Administração devem observar os limites insertos no art. 37, *caput*, da

CF, entre os quais se destaca o da legalidade. Acrescenta que o princípio da legalidade norteia os atos da Administração, de modo que da lei não possam se desviar sob pena de nulidade. Neste sentido, invoca e reproduz ensinamento de Hely Lopes Meirelles.

Assevera que, no presente caso, foi flagrante a contrariedade ao princípio da ampla defesa, que também importa na nulidade do Auto de Infração, haja vista que 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. Acrescenta que, sobre nulidade, Hely Lopes Meirelles ensina que: *Ato nulo é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos, ou no procedimento formativo.*

Frisa que sendo a denúncia discal 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 é cediço 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, sendo que quaisquer ambiguidades o invalidam. Acrescenta que, para que se afaste por completo toda e qualquer dúvida, impõe-se que o lançamento se faça acompanhar de provas. Afirma que tal prova deve ser produzida pelo Fisco, art. 333, I do CPC, e não pelo contribuinte, haja vista que é do Fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar nos moldes do art. 142 do CTN, cuja redação transcreve. Neste sentido, invoca e reproduz lições de Paulo Celso B. Bonilha e Ives Gandra da Silva Martins. Observa que a jurisprudência é pacífica, inclusive nos Tribunais Superiores, de que o lançamento tributário deve proceder da prova. Neste sentido, transcreve excertos de decisões dos referidos tribunais, no caso STJ, RESP nº 48.516-SP, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 13/10/1997, p. 51.553 e TRF da 4ª Região, AC nº 18521-1-RS, Rel. Juiz TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 13/03/1991, p. 4.457.

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 autuação.

Alega que tais fatos, além de prejudicar a certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário exigido, contraria o princípio da legalidade e, sobretudo dificulta a sua ampla defesa.

Conclusivamente, diz que diante dos argumentos expostos, nada mais resta a esta Junta de Julgamento Fiscal senão julgar nulo, por vício material, o presente lançamento.

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

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

Observa 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.

Diz que, por outro lado, sabe-se que a administração deve obediência a previsão legal, sob pena de nulidade, em conformidade com o princípio da legalidade previsto nos artigos 5º, inc. II, e 150, inc. I, da Carta Magna está expressamente imposto à administração no seu art. 37.

Afirma que o autuante terminou trilhando caminho diverso, porquanto estabeleceu uma metodologia inusitada, sem fundamento legal, para presumir o montante do imposto supostamente devido, que resulta em valores desconformes da realidade fática, inclusive

cobrados de produtos em montante diverso do que o supostamente devido, caso ocorrido o ilícito imputado.

Alega 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.

Observa que, no caso, 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 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 na autuação.

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

Conclusivamente, diz que diante de lançamento 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).

Continuando, argui a nulidade lançamento por preterição ao direito de defesa e desobediência a lei, no caso ao artigo 142 do CTN.

Alega que o autuante lhe acusa de utilização indevida de créditos fiscais sem correspondência com a realidade fática nem previsão legal. Afirma que a despeito de tal situação, não trouxe o autuante 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 empresa, mas também do próprio corpo julgador administrativo.

Salienta 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. Acrescenta que não se pode acusar sem provas, até porque afronta a lógica e o bom senso.

Sustenta que, no presente caso, o autuante não apresentou prova alguma da ocorrência da ilegalidade atribuída, incidindo em nulidade do procedimento e na inexigibilidade dos valores lançados. Neste sentido, ressalta que de acordo com o CPC, no caso em questão o autor da acusação é a Fiscalização e não a empresa.

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. Invoca lição do Prof. Paulo Celso B. Bonilha.

Afirma que o autuante não se desincumbiu dessa sua obrigação e resolveu transferir o ônus da prova para a empresa. Acrescenta que, no entanto, o julgador tributário não pode validar a prática de acusar por acusar e esperar que o contribuinte se defenda.

Aduz que nos termos do art. 142 do CTN, cuja redação reproduz, a autoridade competente é obrigada a discriminar clara e precisamente os fatos geradores, a matéria tributável, definindo

corretamente o imposto devido e os períodos cobrados no lançamento. Reproduz a redação do referido dispositivo legal.

Assevera que, não obstante, além dos equívocos cometidos na metodologia de cálculo aplicada, o autuante não comprovou a ocorrência da suposta infração. Diz que 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, sendo que, qualquer ambiguidade invalida-o.

Observa 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, consoante o art. 114 do CTN, considerando corretamente as respectivas bases de cálculo e alíquotas aplicadas nos produtos cujas operações estão tendo suposto creditamento indevido.

Salienta 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 autuante não agiu assim. Diz que tal fato agride o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, constitucionalmente assegurado, inclusive nos procedimentos administrativos (art. 5º, inc. LV da Carta Magna).

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

Conclusivamente, diz que desse modo, impõe-se a declaração de nulidade do Auto de Infração que desobedece a disposição expressa em lei, o que requer.

Prosseguindo, alega falta de liquidez e certeza ao crédito tributário em razão das falhas de concepção do levantamento fiscal.

Assinala que o crédito tributário é constituído a partir de premissas inaplicáveis ao caso concreto. Diz que o autuante procede ao levantamento fiscal considerando dados genéricos e assim definir montante do imposto devido face ao suposto creditamento indevido.

Frisa 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.

Indaga que 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. Assevera 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.

Alega que o autuante deixou de observar que em cada operação o produto possui margem de valor agregado específica, e isso se deve em razão da empresa determinar seus preços considerando os praticados no mercado local.

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

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

Continuando, alega a necessidade de apuração do imposto efetivamente devido com o

refazimento da escrita fiscal.

Alega 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 autuante refazer a escrita fiscal da empresa, em especial o Registro de Apuração do ICMS, para identificar e assim apontar a existência ou não de débito tributário nos períodos verificados.

Afirma que deixando de reconstruir a escrita fiscal, a Fiscalização vai de encontro ao comando do 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.

Alega que 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.

Acrescenta 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 créditos e débitos fiscais. Diz que fora dessa hipótese, resta nula a autuação para cobrança de valores indevidos.

Registra que nesse sentido já se pronunciou a Corte Tributária Administrativa no Estado de Pernambuco, cujos julgados findaram ementados, conforme transcrição que apresenta.

Consigna que avulta dos precedentes transcritos a imprescindibilidade do refazimento da escrita fiscal da empresa, pois somente desta forma o autuante poderia apontar, se fosse o caso, o montante do tributo que efetivamente deixou de ser recolhido.

Salienta 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. Diz que pensar o contrário, não permitindo a reconstituição, é o legítimo atentado à verdade material.

Acrescenta 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.

Observa que para constatar a repercussão financeira de tais lançamentos, bastaria a reconstrução da sua escrita fiscal, 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. Diz que, como consequência, admitindo incorreta a apropriação dos créditos e considerando os débitos escriturados, apenas restariam devidos os saldos devedores não recolhidos, jamais todo o montante exigido na autuação, que deixou de apurar o imposto efetivamente devido nos períodos fiscais, em agressão ao comando legal disposto no art. 142 do CTN.

Reitera que nesse sentido 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.

Conclusivamente, diz que os lançamentos procedidos pelo autuante carecem de exatidão, quanto às supostas alegações de falta de recolhimento do imposto em face do creditamento glosado, porquanto não foi apurado o montante do imposto devido, sendo necessário o refazimento da escrita fiscal da empresa.

Reporta-se sobre o direito ao crédito fiscal.

Alega que tendo adquirido as mercadorias em questão, não restam dúvidas de que tem o direito de se creditar do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição, sendo este o procedimento

que adotou. Invoca e reproduz o art. 155, II, e §2º, inciso I, da Constituição Federal e o 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 adquiriu as mercadorias, recebeu as mesmas, escriturou as notas fiscais e realizou o pagamento. Ou seja, a operação declarada na nota fiscal correspondeu àquela de fato realizada, não podendo a Fiscalização negar o direito constitucional do crédito.

Reporta-se sobre o *in dubio pro contribuinte*. Alega que é de ser levado em consideração também o benefício da dúvida. Acrescenta que o art. 112, do CTN, é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Neste sentido, reproduz o referido dispositivo legal. No mesmo sentido, invoca e reproduz o entendimento dos Tribunais Superiores.

Diz que pelo desenvolvimento dos seus argumentos se evidencia a sua certeza 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.

Conclusivamente, diz que o direito está prenhe de certeza, porém, se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112 do CTN que se aplique a interpretação que lhe seja mais favorável, julgando improcedente o Auto de Infração.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência ou nulidade do Auto de Infração.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.101 a 106). Esclarece que todos os demonstrativos foram elaborados mediante os arquivos SPED EFD – Escrituração Fiscal Digital (EFD), que se constitui em conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos dos Estados e da Secretaria da Receita Federal informados pelo contribuinte, informações que constam na base de dados da SEFAZ/BA.

Afirma que a alegação defensiva de ocorrência do *bis in idem* não pode prosperar. Diz que analisando o Auto de Infração nº 207105.0011/15-4 e as informações contidas no INC pode verificar que a infração se refere ao código **01.02.42 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito**. Observa que, desse modo, o autuado utilizou crédito fiscal sem a existência de notas fiscais que comprovassem os referidos créditos fiscais, sendo matéria diversa da que cuida o presente Auto de Infração, haja vista que baseada no código **01.02.40 – Utilizou indevidamente crédito fiscal em valor superior ao destacado nos documentos fiscais**.

Assevera que, desse modo, não há exigência do mesmo crédito tributário decorrente do mesmo fato gerador.

No tocante às demais alegações defensivas, diz que o impugnante claramente tenta apenas tergiversar da autuação, pois todos os demonstrativos lhe foram entregues, conforme recibos de arquivos eletrônicos de fls. 18/19 dos autos. Assinala que o levantamento dos créditos indevidos foi realizado por meio das informações constantes das notas fiscais eletrônicas e os arquivos SPED ECF entregue pelo contribuinte.

A título de exemplo menciona a Nota Fiscal nº 436489. Observa que o valor do crédito fiscal lançado na EFD do autuado foi 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, o que gera uma diferença de R\$120.368,64.

Ainda, exemplificativamente, menciona o autuante 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, respectivamente, 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.

Finaliza a peça informativa mantendo a integralidade do Auto de Infração.

## **VOTO**

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 Escrituração 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 do 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 indubitoso 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.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108529.3004/16-6**, lavrado contra **C I L COMÉRCIO DE INFORMÁTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado 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, 28 de maio de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR