

**A.I. Nº** - 274068.0001/18-7  
**AUTUADO** - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
**AUTUANTE** - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 21/12/2018

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0161-03/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Apropriação de crédito referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Defesa argui que não pode o RICMS ou a Fiscalização restringir o aproveitamento dos créditos fiscais. Não cabe aos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, cabendo à Autuada apresentar provas capazes de elidir a exigência fiscal (Arts. 123, §5º e 167, III do RPAF/BA). Não há nos autos elementos probatórios capazes de obliterar a imputação fiscal. Não elidida a presunção de legitimidade da autuação prevista no Art. 143 do RPAF/BA. Infração procedente. 2. SERVIÇO DE TRANSPORTE. Apropriação de crédito referente a serviço de transporte tomado por outro estabelecimento. Autuada reconhece a imputação fiscal e paga o imposto exigido. Infração procedente. 3. SAÍDAS ISENTAS. Apropriação de crédito referente a mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção. Defesa argui que valor do crédito fiscal foi recolhido na operação de saída subsequente. Não há nos autos elementos probatórios capazes de obliterar a imputação fiscal. Não elidida a presunção de legitimidade da autuação prevista no Art. 143 do RPAF/BA. Infração procedente. 4. SAÍDAS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. Apropriação de crédito referente a mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com redução da base de cálculo do imposto. Defesa argui que valor do crédito fiscal foi recolhido na operação de saída subsequente. Não há nos autos elementos probatórios capazes de obliterar a imputação fiscal. Não elidida a presunção de legitimidade da autuação prevista no Art. 143 do RPAF/BA. Infração procedente. 5. CRÉDITO DE VALOR SUPERIOR AO DESTACADO. Apropriação de crédito de valor superior ao destacado nos documentos fiscais. Autuada reconhece a imputação fiscal e paga o imposto exigido. Infração procedente. 6. ALÍQUOTA DIVERGENTE. Apropriação de crédito com valor calculado mediante alíquota divergente da estabelecida pela legislação. Autuada reconhece a imputação fiscal e paga o imposto exigido. Infração procedente. 7. CÁLCULO DO CRÉDITO. Lançou a crédito o produto da multiplicação da base de cálculo pela alíquota em valor

maior que o destacado no documento fiscal. Autuada reconhece a imputação fiscal e paga o imposto exigido. Infração procedente. **8. NOTAS FISCAIS NÃO APRESENTADAS.** Apropriação de crédito sem a apresentação das Notas Fiscais comprobatórias do crédito. Autuada reconhece a imputação fiscal e paga o imposto exigido. Infração procedente. **9. CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE NÃO APRESENTADOS** Apropriação de crédito sem a apresentação dos Conhecimentos de Transporte comprobatórios do crédito. Autuada reconhece a imputação fiscal e paga o imposto exigido. Infração procedente. **10. ATIVO IMOBILIZADO.** Apropriação de crédito referente à bem do ativo imobilizado, em valor superior ao permitido pela legislação. Autuada reconhece a imputação fiscal em sede de defesa. Infração procedente. **PRESUNÇÃO.** Autuação por presunção não caracterizada. **DILIGÊNCIA E PERÍCIA FISCAL.** Indeferidos os pedidos de diligência e de perícia técnica. **MULTA CONFISCATÓRIA:** Não compete aos órgãos administrativos de julgamento a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. Exame desta matéria compete ao Poder Judiciário. **AFASTAMENTO OU REDUÇÃO DA MULTA:** Não acolhida, em razão da ausência de previsão legal. O § 7º, do art. 42 da Lei 7.014/96, somente prevê a possibilidade de redução ou cancelamento para as multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias. **NULIDADE:** Nulidade do lançamento não acolhida por ausência dos pressupostos do Art. 18 do RPAF/BA. **HOMOLOGAÇÃO.** Remessa dos autos para homologação dos valores recolhidos pelo contribuinte na fase de defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão Unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 29/03/2018, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$181.423,18 (cento e oitenta e um mil, quatrocentos e vinte e três reais e dezoito centavos), com as seguintes imputações:

**INFRAÇÃO 01 – 01.02.05:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Tudo conforme o ANEXO 1 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - MERCADORIA SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Dezembro, de 2014. Valor histórico R\$56.385,04. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 02 – 01.02.10:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado. A Empresa se creditou utilizando Conhecimentos de Transporte enviados para outro tomador. O Contribuinte foi citado através da Intimação 4 – Anexo 2, para apresentar os documentos fiscais para comprovar o direito ao crédito. Em resposta a Intimação 4 o Contribuinte enviou uma amostragem dos documentos e informou

que o tomador do serviço é o estabelecimento localizado em São Paulo. Anexos: arquivo da resposta da intimação 4, REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS e Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético. Tudo conforme ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - SERVIÇO DE TRANSPORTE PARA OUTRO TOMADOR. Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Junho e Outubro a Dezembro, de 2014. Valor histórico R\$49.356,59. Multa de 150%, prevista no art. 42, V, “b”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 03 – 01.02.26: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. O Contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de mercadoria com saída subsequente isenta. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme o ANEXO 3 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - MERCADORIA ISENTA. Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Dezembro, de 2014. Valor histórico R\$20.297,74. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 04 – 01.02.26: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. O Contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de mercadoria com saída subsequente beneficiada com redução da base de cálculo, utilizando base de cálculo superior ao estabelecido na legislação e sem fazer o estorno de crédito ou fazendo o estorno a menor. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme com o ANEXO 4 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - MERCADORIA COM REDUÇÃO. Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Setembro; Novembro e Dezembro, de 2014. Valor histórico R\$25.577,42. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 05 – 01.02.40: Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. O Contribuinte lançou nos REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS valores superiores aos destacados nos documentos fiscais. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme com o ANEXO 5 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - ICMS LANÇADO NA EFD MAIOR QUE NF-e. Fatos geradores ocorridos nos meses de Julho e Outubro a Dezembro, de 2014. Valor histórico R\$835,48. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 06 – 01.02.40: Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. O Contribuinte lançou crédito utilizando alíquota com valor divergente ao que estabelece a legislação, implicando em crédito superior ao devido. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme ANEXO 6 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - ALIQUOTA DIVERGENTE. Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Dezembro, de 2014. Valor histórico R\$6.131,86. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 07 – 01.02.40: Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. O Contribuinte calculou errado o ICMS. Lançou a crédito o produto da multiplicação da base de cálculo pela alíquota em valor maior ao destacado no documento fiscal. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético

e NF-e. Tudo conforme ANEXO 7 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - ERRO DE CÁLCULO (BASE x ALIQ). Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Dezembro, de 2014. Valor histórico R\$238,32. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 08 – 01.02.42: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. O Contribuinte foi citado através da Intimação 4, ANEXO 1, para apresentar os documentos fiscais para comprovar o direito ao crédito. O Contribuinte não se manifestou. Anexos: relatório do portal <http://www.nfe.fazenda.gov.br>, REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS e Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético. Tudo conforme o ANEXO 8 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - LANÇAMENTO SEM NOTAS FISCAIS. Fatos geradores ocorridos nos meses de Fevereiro; Março; Junho e Dezembro, de 2014. Valor histórico R\$102,98. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 09 – 01.02.42: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. O Contribuinte foi citado através da Intimação 6, ANEXO 1, para apresentar os conhecimentos de transporte para comprovar o direito ao crédito lançado na Escritura Fiscal Digital – EFD com a descrição AQUISICAO SERVICO TRANSPORTES. O Contribuinte não se manifestou. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS e Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético. Tudo conforme o ANEXO 9 - DEMONSTRATIVO DE CONHECIMENTO DE TRANSPORTE LANÇADO SEM DOCUMENTO. Fatos geradores ocorridos no mês de Fevereiro de 2014. Valor histórico R\$933,18. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 10 – 01.03.12: Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação. O Contribuinte não aplicou o crédito *pro rata*, conforme inciso IV, § 6º, do art. 29 da Lei 7.014/96 e também lançou a maior o valor da multiplicação entre o valor total do crédito das mercadorias destinadas ao ativo permanente pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) e a relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período. Tudo conforme demonstrativos 10 a 15 e anexos. Anexos: NF-e, ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD e LIVROS FISCAIS (gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital). Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Dezembro, de 2014. Valor histórico R\$21.564,57. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

O Contribuinte foi notificado do Auto de Infração, presencialmente, em 02/04/2018 e ingressou tempestivamente com Defesa Administrativa em 30/05/2018, peça processual que se encontra anexada às fls. 156/225. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu representante legal, conforme instrumento de procuração constante nos autos às fls. 183.

Na Peça Impugnatória, a Autuada inicia comentando acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a tempestividade da Impugnação.

Registra que tem por objeto social, entre outros, a comercialização no varejo de produtos alimentícios e bens de consumo em geral, e que está sujeita à incidência de diversos tributos federais, estaduais e municipais, inclusive, ICMS. Que, apesar de cumprir corretamente as suas obrigações fiscais, a Fiscalização lavrou contra si o Auto de Infração em lide, para exigir o montante histórico de R\$181.423,18, em decorrência de suposto creditamento indevido de ICMS durante o período de janeiro a dezembro de 2014.

Informa que em relação às Infrações nº 02 e 05 a 10, irá realizar o recolhimento do montante em cobrança, de modo a promover a quitação integral dos débitos fiscais referentes a estas Infrações.

Contudo, no tocante às Infrações 01, 03 e 04, assevera que os fatos narrados no referido Auto de Infração, e que fundamentam a imposição fiscal lançada, encontram-se genericamente redigidos e que, por não concordar com essa exigência fiscal, apresenta Impugnação, por meio da qual demonstrará e comprovará, em síntese: (i) a nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da Infração; (ii) a inocorrência da Infração tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo creditamento foi realizado nos exatos termos da legislação tributária, não havendo qualquer prejuízo ao erário; (iii) a ilegalidade da presunção como meio de prova, uma vez que o Contribuinte que procede de acordo com a legislação não precisa demonstrar sua boa-fé; e, (iv) a abusividade das penalidades aplicadas.

Preliminarmente, argui a nulidade do Auto de Infração em análise, sob o fundamento de que a Fiscalização formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo e que a Infração descrita nas peças infracionais não é precisa. Alega tratar-se de inequívoco vício material que macula irremediavelmente o lançamento.

Expõe que, de acordo com o art. 142 do CTN, o ato que consubstancia o lançamento tributário deverá ser lavrado por Autoridade Administrativa competente, e conterá obrigatoriamente: (i) a qualificação do Autuado; (ii) o local, a data e a hora da lavratura; (iii) a descrição clara e precisa do fato que motivou sua geração; (iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; e (v) a intimação para o pagamento do débito com multa reduzida ou para a apresentação de Impugnação administrativa, com indicação do prazo e seu início.

Lembra que a referida norma encontra-se recepcionada pela legislação estadual através do art. 129 do CTE, segundo o qual, o Auto de Infração deve conter: (i) a identificação do Autuado e do funcionário Autuante, além do endereço do Autuado; (ii) o dia, hora e local da autuação; (iii) a descrição dos fatos considerados Infrações de obrigações principais e acessórias, indicando as datas da ocorrência; (iv) o demonstrativo do débito tributário, discriminando a base de cálculo e as parcelas do tributo, por período, bem como os seus acréscimos e as multas aplicadas; (v) a indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos, além do dispositivo regulamentar ou legal referente à multa aplicada; (vi) as assinaturas do Autuante, do Autuado ou de seu representante ou preposto, ou a declaração de sua recusa; e (vii) a intimação para pagamento ou defesa, com indicação do prazo.

Declara, contudo, que a descrição do fato gerador contida no lançamento não deixa clara a razão que teria motivado a Fiscalização a demandar tão vultosa quantia, limitando-se a indicar sinteticamente a suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS. Que além da sintética descrição da Infração, não há no restante da notificação fiscal qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas para infirmar a utilização indevida de crédito de ICMS, muito menos a comprovação da ocorrência. O que, em sua opinião, viola frontalmente os arts. 142 do CTN e 129, §1º, III, do CTE.

Aduz que a autuação fiscal deve obrigatoriamente ser clara e precisa, descrevendo os fatos que justifiquem a exigência do tributo ou multa, a fim de que o Autuado possa se defender adequadamente e que a aplicação desse preceito tem um nítido contorno constitucional, já que privilegia o direito ao contraditório e à ampla defesa, previstos no art. 5º, LV, da CF/88.

Diante de tais argumentos, afirma que o Auto de Infração em análise deve ser declarado nulo, por estar despido das formalidades legais e materiais necessárias. Que este entendimento está

corroborado pela jurisprudência, conforme se depreende da decisão do E. STJ no REsp nº 48.516/SP (Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, DJ 13.10.1997), cuja ementa transcreve.

Explica que, estando a descrição dos fatos deficiente a ponto de abalar a sua subsunção à norma jurídica, comprometendo a adequada aplicação do direito, não se está diante de erro formal, mas sim material, de direito e que, desta forma, não se trata de simples imprecisão do lançamento por insuficiência na descrição dos fatos, visto que houve, de fato, uma imprecisa – e, portanto, incorreta – apuração da própria Infração tributária.

Cita, reproduzindo as respectivas ementas, várias decisões do CARF em diversas ocasiões, nas quais se apreciou a pretensão da Procuradoria da Fazenda Nacional acerca da natureza da declaração de nulidade do lançamento em hipóteses semelhantes, concluindo-se que se trata de mácula de critério essencial da regra matriz de incidência tributária, quais sejam: CARF, PA nº 19515.003943/2007-05, Acórdão nº 1402-001.367, 2ª T.O. da 4ª Câmara – 1ª Seção, Cons. Frederico Augusto Gomes de Alencar; e, CARF, PA nº 18471.000626/2006-39, Acórdão nº 1202-001.078, 2ª T.O. da 2ª Câmara da 1ª Seção, Cons. Viviane Vidal Wagner.

Diz que, em razão dos vícios apontados e à luz da legislação e jurisprudência transcritas, há de ser reconhecida a nulidade absoluta do lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração ora impugnado, pois, tanto o seu teor como a sua instrução carecem de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, cerceando o seu direito de defesa e infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a legislação infraconstitucional concernente.

Requer que, caso não seja aceita a preliminar aduzida, o que se admite apenas para fins de argumentação, confirmem-se as demais razões que, no mérito, ensejam o cancelamento integral do Auto de Infração.

Adentrando as questões de mérito, passa a tratar da inocorrência da Infração apontada no Auto de Infração alegando que o mesmo é lacônico e impreciso, o que a levou a “ter que adivinhar” as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar o suposto creditamento indevido. Declara que não teve alternativa senão valer-se da imprecisa descrição dos fatos como recurso: (i) à compreensão das condutas que lhe foram imputadas; (ii) à eventual tipificação destas condutas; e (iii) ao desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.

Afirma que buscou localizar algumas hipóteses para comprovar a inexistência de creditamento indevido e conseguiu verificar alguns casos que levaram à equivocada interpretação da Fiscalização. Informa que a única conclusão possível para a presente autuação é de que a Fiscalização pautou-se na premissa equivocada de que as operações de entrada creditadas não foram proporcionalmente compensadas com posteriores saídas, a despeito de ter omitido tal informação na descrição das Infrações, o que afirma não ser verdade e que poderá demonstrar no decorrer da referida defesa.

Lembra que o ICMS anteriormente cobrado nas aquisições de mercadorias poderá ser compensado pelo Contribuinte em sua escrita fiscal com o imposto devido nas operações subsequentes, desde que estas sejam tributadas pelo ICMS e que aquelas sejam acompanhadas de documento fiscal hábil, emitido por Contribuinte em situação regular perante o Fisco. Que a referida especificidade decorre do princípio da não-cumulatividade do ICMS, recepcionado pela legislação constitucional e infraconstitucional, nos arts. 155, §2º, I da CF/88 e 19 da LC nº 87/96. Discorre acerca da funcionalidade do imposto.

Destaca que não há vinculação entre a mercadoria que ingressou no estabelecimento do Contribuinte e aquela que saiu do mesmo estabelecimento. Que a compensação do imposto ocorre

entre o imposto creditado pela entrada de determinada mercadoria e o imposto resultante da saída de outra mercadoria e que, logo, o crédito do imposto é de natureza financeira e não física.

Menciona que, no Estado da Bahia, a sistemática de apuração do crédito de ICMS decorrente do princípio da não-cumulatividade está expressamente prevista nos arts. 28, 29 e 31, da Lei nº 7.014/96.

Entende que, em observância a tal princípio, é assegurado ao Contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, desde que devidamente destacado em documento fiscal hábil, relativamente à mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, em razão de operações regulares e tributadas.

Registra, porém, que se o Contribuinte souber de antemão que a subsequente operação não será tributada ou de que será beneficiada por isenção ou não incidência sem expressa manutenção de crédito, não deverá escriturar o crédito fiscal relativo à entrada da mercadoria em sua escrita, mesmo que o ICMS tenha sido destacado no referido documento.

Explica que a regra geral é de que, se as mercadorias forem objeto de saída não tributada, isenta ou com base de cálculo reduzida, não se permite a manutenção de crédito do ICMS, devendo o crédito eventualmente realizado na entrada ser estornado na apuração do Contribuinte. Ressalta que o presente caso não correspondente a nenhuma destas situações. E que no Estado da Bahia, estas e outras hipóteses em que também não é permitido o crédito fiscal das entradas de mercadorias no estabelecimento estão previstas, respectivamente, do art. 29, §4º, II, da Lei nº 7.014/96 e dos arts. 290, caput, e 310, II, do RICMS, os quais replica.

Faz referência aos arts. 290 do RICMS e 29, §4º, II, da Lei nº 7.014/96, por se tratar justamente dos fundamentos legais da presente autuação no que tange às Infrações nº 01, 03 e 04, e destaca que, no entender da Fiscalização, não poderia ter se creditado, uma vez que as mercadorias que entraram no estabelecimento, já haviam sido tributadas nas demais fases de comercialização ou que seriam beneficiadas com saídas isentas ou com alíquota reduzida.

Salienta que somente o consumidor final é o Contribuinte de fato do imposto. E que, neste contexto, o ICMS constitui um valor agregado aos bens de consumo, debitado e creditado à conta dos Contribuintes ao longo da cadeia produtiva, até que finalmente é debitado ao Contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final.

Esclarece que, a cada período de apuração do imposto, recolhe apenas e tão somente a diferença entre os créditos e débitos, isto é, o ICMS incidente sobre as entradas de mercadorias é abatido do ICMS incidente sobre as saídas. Aduz, portanto, que o direito ao crédito visa a permitir ao Contribuinte a possibilidade de abater o imposto que foi pago, embutido no preço da mercadoria adquirida e que esse direito é próprio da sistemática prevista na legislação tributária, que garante a não-cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, da CF/88). Que não pode o RICMS ou a Fiscalização ao arrepio das normas legais e constitucionais restringir ainda mais esse aproveitamento ao não permitir o direito aos créditos do Contribuinte, na presente hipótese.

Observa que a CF/88 não fez qualquer restrição à utilização do crédito do imposto resultante dessa aquisição, como o fez em relação às hipóteses de isenção e de não incidência expressa. Entende que a referida situação acaba por desnaturar o princípio constitucional da não-cumulatividade, impondo uma restrição não prevista na CF/88 e na LC nº 87/96, culminando na própria cumulatividade do imposto pelo “efeito cascata”.

Diante dos argumentos apresentados, reitera que resta demonstrado que as limitações ao aproveitamento de crédito de ICMS não devem prevalecer, em face à evidente ofensa a não-cumulatividade do referido imposto estadual. Frisa que, enquanto princípio, a não-cumulatividade

deve ser respeitada e observada, não devendo ter seu alcance diminuído ou restringido por normas infraconstitucionais. E que, ainda que assim não fosse, seu procedimento encontra-se amparado pela legislação estadual, conforme o art. 32, I, do CTE que prevê que “*Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas para comercialização*”.

Argumenta que tal dispositivo evidencia o descabimento da presente exigência fiscal, pois demonstra inequivocamente que o creditamento realizado possui expresso amparo legal. Que, no seu entender, só se poderia falar em creditamento indevido na hipótese em que as saídas tributadas fossem em proporção menor que o creditamento das respectivas entradas de mercadorias, o que, segundo afirma, não é o presente caso. E que não cometeu a Infração pela qual foi acusada, porque apurou e utilizou o crédito fiscal nos exatos termos permitidos pela lei.

Defende que, ainda que a Fiscalização aponte que as operações discriminadas seriam beneficiadas com isenção ou redução do imposto nas saídas subsequentes, realizou o recolhimento integral abatendo exatamente o valor creditado, de modo que não há de se falar em qualquer creditamento a maior ou prejuízo ao erário – pelo contrário, foi recolhido valor aos cofres públicos quando sequer haveria tal obrigação e, exatamente por não ter realizado creditamento indevido, não há de se falar em omissão de recolhimento de ICMS, tampouco em multa devida, na medida em que resta suficientemente demonstrado que a presente autuação não tem o mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente.

Assim, de modo a comprovar a tributação integral das saídas tributáveis de mercadorias proporcionalmente ao creditamento das suas entradas, juntou relatório com indicação específica dos valores creditados, bem como do montante indicado no cupom fiscal e recolhido em cada nota fiscal, que, segundo afirma, comprova inequivocamente que não há de se falar em omissão de recolhimento de ICMS ou em qualquer prejuízo ao erário, pois todo valor do crédito fiscal foi devidamente recolhido na operação de saída subsequente, utilizando-se a mesma alíquota do creditamento supostamente tido por indevido (docs. n°s 04/fls. 207 e 05/fls. 208/224).

Isto posto, em observância ao princípio da verdade material que rege o Direito Tributário e ainda que o dever de comprovar as acusações seja da Fiscalização, nos termos do art. 333, I, do CPC, como forma de demonstrar sua boa-fé e com o objetivo de efetivamente garantir seu direito pleno ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, caso não se entenda pela manifesta nulidade da autuação nos termos da fundamentação apresentada, a Impugnação postula, alternativamente, seja determinada a realização de diligência e produção de prova pericial, por meio da qual, a partir da análise do seu rigoroso sistema de controle de estoques e livros fiscais, restará comprovado inequivocamente que: (i) as mercadorias referidas pela Fiscalização tiveram a totalidade do tributo incidente devidamente recolhido; e (ii) não pode ser compelida a recolher os débitos de ICMS que lhe estão sendo imputados, pois não há de se falar em creditamento indevido.

Ultrapassada a discussão sobre o direito de creditamento, passa a Defendente a demonstrar os motivos pelos quais o Auto de Infração em análise não poderia, segundo seu entendimento, ter se pautado em mera presunção para exigir os supostos débitos.

Explica que, no presente caso, a Fiscalização não solicitou qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, solicitou esclarecimentos quanto às operações de entrada creditadas, as quais, segundo afirma, poderiam ser facilmente sanadas apenas com a análise simples dos livros fiscais correspondentes. Que após ter identificado supostas inconsistências no creditamento das operações de entradas realizadas entre



janeiro e dezembro, de 2014, ao invés de intimar a Impugnante para prestar esclarecimentos sobre meros indícios de irregularidade, a Fiscalização preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da Impugnação.

Declara não ter dúvida de que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios e que a Fiscalização se valeu de mera presunção para a sua formalização, tendo realizado apenas um levantamento superficial e genérico que trata tão somente de operações de entradas, sem considerar as posteriores operações de saídas tributáveis pelo ICMS. Que não se admite lançamento baseado em mera presunção, sendo princípio basilar do Direito que o ônus da prova cabe àquele que formula a acusação. E que, desta forma, caberia à Fiscalização o ônus de munir-se das provas necessárias à comprovação do alegado e não apenas presumir a Infração apontada.

Menciona, ainda, que a presunção de inocência, até prova em contrário, é uma garantia constitucionalmente assegurada. Que restaria desprezada caso se admitisse como legítima a presunção como meio de prova de acusação válido. E que entendimento em sentido contrário constitui verdadeira inversão das relações jurídicas, na qual se subverte o ônus da prova que, “*in casu*”, é manifestamente da Fiscalização. Aduz que, ao utilizar a presunção, a Fiscalização transfere ao Contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto nos arts. 113, §1º, e 142, ambos do CTN. Acerca dessa impossibilidade de inverter o ônus da prova ao Contribuinte, cita as lições de MARCO AURÉLIO GRECO sobre o tema.

Ademais, assevera que até mesmo os Tribunais Administrativos brasileiros possuem o entendimento de que não se pode admitir autuações e imposição de penalidades com base em presunção. Cita o precedente do E. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, nos autos do Processo DRT nº 12-3095/91, Quinta Câmara, Relator Raphael Moraes Latorre, publicado no Boletim TIT nº 266, de 5.9.1992, cuja ementa transcreve.

Diz que a jurisprudência no âmbito judicial é pacífica no sentido de afastar a inversão do ônus da prova, como se observa no Acórdão proferido na Apelação Cível nº 0512194, cujo Relator foi o Des. Nereu Santos (DJ de 20.8.1993, pág. 33065), da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, o qual também reproduz.

Consigna que, no seu entender, para verificar se o creditamento realizado estaria dissonante da legislação aplicável, a Fiscalização deveria cotejar os registros de entradas com as saídas diante do resumo de apuração do ICMS. Mas que a Fiscalização sequer analisou as saídas tributadas do estabelecimento e simplesmente presumiu que o creditamento era indevido.

Reitera que resta comprovada a integral falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência da Infração pela Fiscalização, haja vista não ter cometido a Infração da qual foi acusada já que não deixou de recolher qualquer valor de imposto devido, bem como não realizou qualquer creditamento ao arrepio das normas aplicáveis.

Destaca, por fim, que a técnica de apuração tributária utilizada pela Fiscalização é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por “arbitramento” de tributação à alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de entrada das mercadorias. Isto é, além de imputar a Infração de creditamento indevido sem qualquer comprovação fática, a Fiscalização também simplesmente presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período, submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente.

Aduz que não se pode presumir que todas as mercadorias vendidas se submetem ao regime de tributação normal, tal como pretendeu a Fiscalização ao fazer incidir a alíquota de 17% sobre o valor da operação de entrada das mercadorias em que ocorreu o suposto creditamento indevido.

Alega que tal presunção é ainda mais evidente vez que a autuação trata especificamente de operações com produtos cujas saídas são isentas do imposto ou são beneficiadas com redução da base de cálculo, como os produtos que compõem a cesta básica e que, portanto, não estão submetidas à alíquota de 17% como imputado pela Fiscalização na presente autuação.

Considerando, para fins de argumentação, que hipoteticamente não sejam acatados os argumentos apresentados, passa a Impugnante a apresentar outra circunstância que entende macular a exigência fiscal em questão, qual seja a abusividade da aplicação de penalidade de 60% do valor do imposto apurado em cada operação de entrada supostamente eivada por creditamento indevido.

Reitera que a penalidade imposta é manifestamente inaplicável ao presente caso, pois está evidente o descompasso entre a realidade fática e as acusações feitas. Que a penalidade imposta, nos termos do art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS por utilização indevida de crédito fiscal. Imposto que, como já demonstrado, foi integralmente recolhido no momento das saídas subsequentes, sendo, portanto, a referida penalidade inaplicável ao presente caso.

Considera que a referida multa é absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivale a mais da metade do valor do imposto exigido que, como já demonstrado, é indevido e foi devidamente recolhido nas operações subsequentes. Aduz que a este respeito o art. 150, IV, da CF/88 determina que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Lembra que o art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Que, por este motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados, mas, tão somente como o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual, segundo afirma, sequer ocorreu no caso em tela.

Nesse contexto, declara ser inegável que a multa aplicada é abusiva, extorsiva, expropriatória, desproporcional à infração e confiscatória, representando flagrante desrespeito ao art. 150, IV, da CF/88, na medida em que expropria o Contribuinte de parcela considerável de seu próprio patrimônio, sem que, para tanto, tenha ocorrido qualquer infração à legislação tributária.

Salienta que, neste sentido, o E. STF, após definir em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade que são abusivas as multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI nº 1.075-MC), tem reiteradamente aplicado esse entendimento em inúmeros julgados mais recentes, de ambas as suas Turmas. Indo além, destaca que o patamar de 100% é um limite máximo, o que não implica que a redução do percentual da multa imposta deva, necessariamente, ser fixado nesse percentual.

Menciona, ainda, que seguindo essa orientação, mais recentemente, firmou-se entendimento de que resta concretizado o intuito confiscatório de multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto não recolhido, conforme se depreende do voto da Ministra Rosa Weber, na primeira turma do STF, no AI nº 805.745/PR. Reproduz excerto do voto.

Registra que há inúmeros precedentes nos quais os Ministros do STF têm mantido decisões de instâncias inferiores que reduzem o percentual da multa de ofício a patamares ainda menores. Cita, a título exemplificativo, que a Ministra Carmen Lúcia, monocraticamente, manteve decisão de segunda instância que reduziu a multa de 100% sobre o valor do imposto para 15% (RE nº 801.734/RN); e o Ministro Celso de Mello, também monocraticamente, manteve decisão de segunda instância que reduziu a multa de 150% sobre o valor do imposto para 15% (ARE nº 844.527/BA), o que reforça o caráter confiscatório do percentual ora exigido.

Defende que a aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias é medida que se impõe e, ainda, justifica-se pela necessidade de observância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se podendo admitir que as penalidades sejam tão gravosas a ponto de expropriar os bens do sujeito passivo e, ainda, estejam dissociadas da Infração cometida. Que tal entendimento tem sido rotineiramente replicado pelos demais Tribunais Pátrios. Na esfera federal, o atual entendimento pacífico do E. Tribunal Regional Federal da 1ª Região é de que a multa de ofício aplicada pela omissão de recolhimento de tributos deve ser obrigatoriamente reduzida, seja porque configura caráter confiscatório, seja em respeito aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, adotando-se o patamar de 20% como percentual razoável em casos análogos. Cita, como exemplo, a decisão proferida na Apelação nº 0003203-82.2013.4.01.3901, pela Sétima Turma (ementa transcrita).

Diante de tudo o que foi exposto, a Autuada requer seja dado total provimento à sua Impugnação, para que seja reconhecida a improcedência das supostas Infrações fiscais em questão e, consequentemente, seja determinado o cancelamento integral das exigências não quitadas, consubstanciadas no Auto de Infração em exame, com o decorrente arquivamento do presente processo administrativo, tendo em vista a demonstração inequívoca da ausência de ocorrência das condutas imputadas.

Ressalva que, caso este não seja o entendimento deste órgão julgador, o que admite apenas para fins de argumentação, requer que a multa aplicada seja afastada, ou ao menos reduzida, haja vista a manifesta desconexão da realidade fática com os fatos descritos na autuação, bem como a desproporcionalidade e a patente irrazoabilidade em relação às Infrações supostamente cometidas.

Por fim, em respeito ao princípio da verdade real, requer seja o presente processo convertido em diligência, bem como que lhe seja assegurado o direito à produção de qualquer meio de prova em Direito admitido, em especial pela posterior juntada de novos documentos, de forma a comprovar que não pode ser compelida a recolher os supostos débitos que lhe estão sendo imputados neste momento.

Em Informação Fiscal prestada às fls.227/238, a Autuante inicia reproduzindo as Infrações que compõem o presente Auto de Infração e fazendo um breve resumo das razões de defesa apresentadas pela Autuada. Na sequência, passa a comentar cada uma das questões suscitadas.

Sobre as Infrações 02, 05 e 10, registra o reconhecimento das mesmas pelo Sujeito Passivo, em sede de Defesa Administrativa, ratificando-as.

No tocante aos fatos narrados com descrição genérica, afirma que a alegação da Impugnante não prospera, pois, como pode ser observado nas fls. 1 a 7, existem descrições complementares, inclusive fazendo referência aos demonstrativos e documentos que deram origem à identificação da irregularidade.

Quanto à arguição de nulidade do Auto de Infração por vício material, assevera que as alegações não procedem, pois nas fls. 1 a 7 há as descrições das Infrações de forma clara e completa com o devido enquadramento e multas aplicadas, atendendo o que determina o art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, tendo os anexos sido entregues ao Contribuinte conforme fls. 43 a 107, e arquivos, conforme fls. 149 e 150. Portanto, entende serem as planilhas claras e objetivas. Diz que as referidas planilhas contêm diversas informações das operações, como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota e todas as informações necessárias para a demonstração das Infrações. Que constam no Auto, os documentos e provas necessárias, a escrita fiscal e notas fiscais, todos constantes do arquivo magnético de fls. 149.

Argui que os valores reclamados na autuação se basearam nas Notas Fiscais Eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documento este gerado pela própria Autuada e que, em momento algum, foi questionado por esta.

No que tange ao entendimento da Impugnante de que foram desrespeitados os arts. 129, § 1º, III, do COTEB (Lei nº 3.956/81); art. 142 do CTN e art. 5º, LV, da CF/88, afirma que tal argumento não prospera, pois o Auto de Infração seguiu o que estabelece os referidos dispositivos legais.

Acerca da inoccorrência das Infrações, aduz que as alegações da Autuada também não prosperam tendo em vista que a: (i) Infração 01, refere-se a crédito normal indevido de mercadoria sujeita a antecipação tributária lançado no registro de entrada; (ii) Infração 03, refere-se a crédito indevido de mercadoria com saída subsequente com isenção; e (iii) Infração 04, refere-se a crédito indevido da parte não sujeita a tributação de mercadoria com saída subsequente com redução da base de cálculo; e que todas estas situações estão previstas na legislação do Estado da Bahia.

Quanto à alegação da Impugnante de que deu saída tributada aos itens Autuados e que, por isso, tem direito ao crédito integral, argumenta que para se ter direito ao crédito, deve-se seguir o que estabelece o RICMS/BA. Caso contrário, cada Contribuinte dará o tratamento tributário que entender mais correto, comprometendo a uniformidade da legislação.

Assevera que o Doc. 5/fls. 208 a 213, só apresenta uma listagem sintética por mês e produto de mercadorias sujeitas ao benefício da redução de base de cálculo, sem uma listagem analítica para comprovar os seus totais, e que não há documentos que comprovem os dados. Ademais, nesta listagem constam dados lançados pela Impugnante, de produtos com base de cálculo inferior ao valor do produto. Ratifica as Infrações 01, 03 e 04.

Sobre a ilegalidade da presunção como meio de prova, a Autuante diz que não prospera a alegação da Impugnante, tendo em vista que não existe exigência legal para intimação previa ao Contribuinte. Ademais, explica que não houve presunção, porque a fiscalização tem acesso a NF-e e a Escrita Fiscal Digital-EFD e que fez a análise da documentação. Consigna que não há dúvida quanto ao ilícito praticado, e que, por este motivo, não havia necessidade de solicitar esclarecimento adicional. Mas que, mesmo assim, enviou as intimações e e-mails que solicitavam informações, conforme fls. 14 a 41.

Salienta que, neste quesito, o Contribuinte respondeu apenas à Intimação 4, informando que os CT-e tem como tomador do serviço o estabelecimento de São Paulo. Registra que, nas fls. 40, há o e-mail, enviado em 27-02-2018, no qual se disponibilizou as informações sobre as Infrações 01, 03 e 04. Afirma que a Impugnante não se manifestou sobre o referido e-mail.

No que concerne ao argumento de que houve ilegalidade na medida em que utilizou a alíquota de 17% sobre a base de cálculo, a Autuante assegura que tal alegação não prospera, pois na descrição da Infração existe um demonstrativo sintético, enquanto, nos anexos, o demonstrativo é analítico, evidenciando o valor de forma individualizada para calcular o imposto sobre a base de cálculo.

Aduz, ainda, que não houve cerceamento de defesa, tendo em vista que no Auto de Infração (fls. 01 a 07), consta a transcrição detalhada de cada Infração, o enquadramento da mesma, a tipificação das multas e o indicativo dos demonstrativos utilizados para quantificar o seu valor de forma detalhada. Afirma que nestes relatórios estão diversas informações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota e todas as informações necessárias para a demonstração das Infrações e que tudo fora entregue ao Contribuinte no momento da ciência, conforme fls. 42 a 107 e arquivos contidos na mídia de CD, conforme fls. 149 e 150. E que os argumentos apresentados quanto às Infrações 01, 03 e 04 representam a própria constatação de que a Impugnante não teve a sua defesa cerceada.

No que se refere às demais Infrações, afirma que apesar de não concordar com a exigência fiscal, a Impugnante não se manifestou com relação às mesmas e que, por este motivo, também as ratifica.

No tocante à abusividade da multa aplicada, a Autuante coloca que o requerimento da Impugnante de afastamento ou redução das multas para percentuais condizentes com a CF, não procede, já que os demonstrativos comprovam as Infrações. Que, sendo assim, a obrigação principal persiste e, portanto, não há justificativa para o cancelamento das multas. E que, a seu ver, não cabe a discussão sobre matéria constitucional, posto que, entende dever obediência ao RICMS/BA, por responsabilidade funcional.

Menciona que a dispensa ou redução de imposição de penalidade que se encontra prevista no §7º, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, exige, do Sujeito Passivo, a comprovação de que não houvesse implicado em falta de recolhimento do ICMS, o que, conforme observa, não é o caso da Impugnante, tendo em vista que inexistente comprovação de pagamento de imposto ao erário, no respectivo PAF, motivo pelo qual entende que a multa deve ser mantida.

Defende que a diligência requerida pela Impugnante não se faz necessária, pois, segundo afirma, constam no respectivo PAF todos os elementos necessários para conclusão da procedência das Infrações.

Mantém a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas Infrações, requerendo a procedência do Auto de Infração.

#### **VOTO**

O Auto de Infração em lide, totalizou o valor principal de R\$181.423,18 (cento e oitenta e um mil, quatrocentos e vinte e três reais e dezoito centavos), e é composto de 10 (dez) Infrações, detalhadamente expostas no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão.

Na fase de defesa o Contribuinte reconhece o cometimento das Infrações nº 02 e 05 a 10, e declara que irá realizar o recolhimento do montante em cobrança, de modo a promover a quitação integral dos débitos fiscais referentes às mesmas, as quais somam um valor histórico de R\$79.162,98, remanescendo em discussão as Infrações 01, 03 e 04, cujo valor histórico perfaz R\$102.260,20.

No tocante às Infrações 01, 03 e 04, impugna o lançamento, arguindo: (i) a nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da Infração; (ii) a inocorrência da Infração tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo creditamento foi realizado nos exatos termos da legislação tributária, não havendo qualquer prejuízo ao erário; (iii) a ilegalidade da presunção como meio de prova, uma vez que o Contribuinte que procede de acordo com a legislação não precisa demonstrar sua boa-fé; e (iv) a abusividade da penalidade aplicada.

Após análise dos elementos que compõem o presente PAF, não acolho a preliminar de nulidade apresentada na Impugnação, pois entendo que: (i) a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível; (ii) foram determinados, com segurança, a Infração e o infrator; (iii) foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas; e (iv) não foi constatada violação ao devido processo legal e à 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/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Ademais, saliento que eventuais omissões ou incorreções e a não observância de exigências formais da legislação não acarretam nulidade, desde que seja possível se determinar a natureza da

Infração, o Autuado e o montante do débito tributário, conforme dispõe o § 1º, do art. 18 e o “caput” do art. 19 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Verifico que os demonstrativos que embasaram o lançamento foram detalhados nos Anexos 1 a 15 do Auto de Infração, apensados às fls. 42 a 107 do PAF, e na mídia de CD inserida às fls. 149, e detalham a metodologia aplicada para apuração do valor exigido. Documentos que foram entregues ao Contribuinte por ocasião da ciência da autuação, conforme recibo de fls. 150.

Nestes Demonstrativos, restou evidenciado que a autuação se deu em razão da constatação de apropriação indevida, pelo Contribuinte, de crédito fiscal de ICMS em diversas situações distintas, e, por via de consequência, implicando em recolhimento de imposto a menor, caracterizando a existência de motivação necessária para a efetuação do Lançamento de Ofício pelo Autuante.

Ressalto que o Sujeito Passivo produziu sua Peça Defensiva, conforme acostada ao processo às fls. 156/225, na qual abordou questões de mérito, sem esbarrar em obstáculos que pudessem impedi-lo de desenvolver sua tese defensiva, não havendo, portanto, que se falar em ausência de descrição clara e precisa das Infrações, e consequentemente, em ausência de contraditório e cerceamento do direito de defesa.

Saliento também, que na fase de Impugnação, procedeu a Impugnante ao reconhecimento de parte da acusação fiscal que entendeu procedente, não havendo motivo para se falar em nulidades neste processo, considerando ainda que o ato de reconhecimento de valores devidos pelo Contribuinte, torna essa postulação desenganadamente preclusa e incompatível com os atos por ele praticados.

Não acolho também a alegação perpetrada pelo Contribuinte de que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção, visto que as irregularidades constatadas pela Fiscalização à luz da legislação tributária, estão demonstradas nos Anexos 1 a 15, os quais deram suporte ao presente lançamento, e estão acostados ao PAF, às fls. 42 a 107, além de contidos na mídia de CD inserida às fls. 149, contendo todos os elementos que comprovam o cometimento das Infrações, elementos estes que foram obtidos da escrita fiscal do Contribuinte (notas fiscais eletrônicas; CIAP e EFD). Entendo que no caso concreto, foi detectada a utilização indevida de crédito fiscal em sua escrita fiscal, caindo por terra a alegação defensiva de ocorrência de cobrança do imposto por presunção, não havendo, portanto, razão para se falar na ilegalidade da presunção como meio de prova.

Quanto ao pedido da Defendente para a realização de diligência e produção de prova pericial, a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor, considero não haver necessidade de remessa do PAF para realização de diligências saneadoras ou perícia técnica, por entender que (i) a prova do cometimento das Infrações não depende do conhecimento especial de técnicos; e (ii) estão presentes nos autos elementos de prova suficientes para que este Relator possa proferir a sua decisão. Neste ponto especificamente, destaco as disposições do art. 147, I, “b” e II, “b” do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), que orientam o indeferimento do pedido de diligência e/ou de perícia fiscal, quando for: (i) destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal, ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não o fez; e (ii) desnecessária em vista de outras provas produzidas.

*“RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99)*

*(...)*

*Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*(...)”*

Com essas considerações, indefiro os pedidos de diligência e de perícia técnica formulados na inicial, passando então ao exame do mérito das imputações fiscais remanescentes, combatidas na presente Impugnação.

#### **INFRAÇÕES 02 E 05 A 10**

No que tange a estas Infrações, as quais tratam de apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS em diversas situações distintas, relacionadas à: (i) INFRAÇÃO 02 - serviço de transporte não tomado pelo Contribuinte; (ii) INFRAÇÃO 05 - creditamento de valor superior ao destacado nos documentos fiscais; (iii) INFRAÇÃO 06 - creditamento de valor calculado mediante alíquota divergente da que estabelece a legislação; (iv) INFRAÇÃO 07 - creditamento do produto da multiplicação da base de cálculo pela alíquota em valor maior que o destacado no documento fiscal; (v) INFRAÇÃO 08 - creditamento sem a apresentação dos documentos (Notas Fiscais) comprobatórios do direito ao referido crédito; (vi) INFRAÇÃO 09 - creditamento sem a apresentação dos documentos (Conhecimentos de Transporte) comprobatórios do direito ao referido crédito; e (vii) INFRAÇÃO 10 – creditamento relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, verifico que, em sede de Defesa Administrativa, o Contribuinte reconhece tê-las cometido, declarando que iria realizar o recolhimento do montante em cobrança, de modo a promover a quitação integral dos débitos fiscais a elas referentes, as quais somam um valor histórico de R\$79.162,98. Constato, todavia, que o Sujeito Passivo, ainda dentro do prazo para Impugnação, efetua, em 30/05/2018, o pagamento do valor histórico de R\$57.598,41, correspondente às Infrações 02 e 05 a 09, conforme documentos acostados aos autos, às fls. 240 a 244.

Com relação à Infração 10, observo que embora não haja no PAF comprovação de pagamento do valor exigido, há o reconhecimento expresso de seu cometimento pela Autuada.

Concluo, portanto, pela procedência total das Infrações 02 e 05 a 10.

Passo então a julgar, em conjunto, as Infrações 01, 03 e 04, que remanescem em discussão.

#### **INFRAÇÕES 01, 03 E 04**

No que concerne a estas Infrações, as quais versam sobre apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS relacionada à: (i) INFRAÇÃO 01 - mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária; (ii) INFRAÇÃO 03 – mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção; e (iii) mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com redução da base de cálculo, utilizando base de cálculo superior ao estabelecido na legislação e sem fazer o estorno de crédito ou fazendo o estorno a menor, observo que a Autuada combate o Lançamento, apresentando dentre outros argumentos, que:

(a) Observa todas as regras previstas na Lei Complementar nº 87/96, para aproveitamento dos créditos de ICMS. Que seu procedimento encontra-se amparado pela legislação estadual, conforme o art. 32, I, do CTE que prevê que “*Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas para comercialização*”. E que não pode o RICMS ou a Fiscalização ao arrepio das

normas legais e constitucionais restringir ainda mais esse aproveitamento ao não permitir o direito aos créditos do Contribuinte, nas presentes hipóteses.

- (b) De modo a comprovar a tributação integral das saídas tributáveis de mercadorias proporcionalmente ao creditamento das suas entradas, em relação às Infrações nºs 01, 03 e 04, juntou relatório com indicação específica dos valores creditados, bem como do montante indicado no cupom fiscal e recolhido em cada nota fiscal, que segundo afirma, comprova inequivocamente que não há de se falar em omissão de recolhimento de ICMS ou em qualquer prejuízo ao erário, pois todo valor do crédito fiscal foi devidamente recolhido na operação de saída subsequente, utilizando-se a mesma alíquota do creditamento supostamente tido por indevido (docs. nº 04/fls. 207 e 05/fls. 208 a 224).

Uma vez colocados os argumentos acima, adentro ao exame de cada um deles mediante as considerações a seguir consignadas.

É fato que os arts. 28 e 29, da Lei nº 7.014/96, asseguram o direito de crédito do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria. Contudo, salvo determinação em contrário da legislação, veda sua apropriação total ou proporcional, quando a operação de saída subsequente não for tributada, estiver isenta do imposto ou ocorrer com carga tributária reduzida, exceto se destinada ao exterior.

**“LEI Nº 7.014/1996**

(...)

*Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e legest\_1996\_7014\_icmscomnotas.doc intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.*

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

(...)

*§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

(...)

*II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;*

(...)

*§ 5º Deliberação dos Estados e do Distrito Federal, na forma da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.*

(...)

*§ 8º Quanto à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga.*

(...)”

No mesmo sentido, o art. 30, I da mesma Lei, estabelece que deve ser estornado o imposto que tiver sido creditado, salvo disposição em contrário da legislação, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada



ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

**“LEI Nº 7.014/1996**

(...)

*Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

(...)”

Complementarmente, o art. 312, §1º do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, estabelece que na hipótese da operação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o crédito deve ser estornado proporcionalmente à redução, sendo que havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária, definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante. Estabelece ainda a legislação, que a escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”.

**“RICMS/BA - DECRETO Nº 13.780/2012**

(...)

*Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

(...)

*II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;*

(...)

*Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

(...)

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

*§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.*

(...)”

Também é líquido e certo, que o Art. 290 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, veda taxativamente a utilização do crédito fiscal pelo adquirente de mercadorias, objeto de antecipação ou substituição tributária.

**“RICMS/BA - Decreto nº 13.780/2012**

(...)

*Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, 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.”.*  
(...)”

Destarte, em relação à afirmação da Autuada de que observa todas as regras previstas na Lei Complementar nº 87/96, para aproveitamento dos créditos de ICMS. Que estaria amparada pelas disposições do art. 32, I do CTE. E que não pode o RICMS ou a Fiscalização restringir ainda mais esse aproveitamento de créditos, entendo que a esta não assiste razão. Observo que além de ter a Autuada, em sede de Defesa Administrativa, assumido a apropriação dos créditos fiscais referentes às operações que deram origem às Infrações 01,03 e 04, não há no PAF documentos ou quaisquer outros elementos probatórios, que comprovem a adoção pelo Contribuinte dos procedimentos definidos pelos dispositivos legais acima reproduzidos, que sejam competentes para obliterar a imputação fiscal descrita parágrafos acima. Na dicção dos Arts. 123, §5º, e 167, III do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), caberia à Autuada, na fase de Impugnação do Lançamento, apresentar provas capazes de elidir a exigência fiscal. Não cabendo aos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, no caso o RICMS/BA.

*“RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99)*

(...)

*Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a Impugnação do Auto de Infração no prazo de sessenta dias, contados da data da intimação.*

(...)

*§ 5º A prova documental será apresentada na Impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

(...)

Ademais, o art. 29, §4º, II da Lei nº 7.014/96, acima reproduzido, repete a regra inserida no art. 20, §3º, II, da mencionada LC nº 87/96, sendo que o art. 32, I, do CTE foi revogado tacitamente pela Lei nº 4.825/89.

*“LC Nº 87/1996*

(...)

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

(...)

*§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

(...)

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subseqüente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

(...)”

No tocante ao argumento defensivo, apresentado pelo Sujeito Passivo, de que não há de se falar em omissão de recolhimento de ICMS ou em qualquer prejuízo ao erário, vez que todo o valor do crédito fiscal fora devidamente recolhido na operação de saída subsequente, mediante a utilização da mesma alíquota do creditamento supostamente tido por indevido, conforme tenta demonstrar por intermédio dos relatórios consubstanciados nos docs. nº 04/fls. 207 e 05/fls. 208 a 224, inseridos na Peça Impugnatória, às fls. 156/225, decido pelo não acatamento do mesmo, ao constatar que também não há no PAF, mesmo por amostragem, qualquer documento hábil, capaz de comprovar tal assertiva, e as informações contidas nos relatórios retro mencionados.

Assim, considerando que nenhuma prova documental foi apresentada na Peça de Defesa interposta (fls. 156/225), capaz de dar sustentação à argumentação defensiva apresentada pela Impugnante, especialmente aos demonstrativos (docs. nº 04 e 05), inseridos às fls. 207 e fls. 208 a 224, entendo que houve apenas a negativa de cometimento da Infração, fato que, à luz do disposto no Art. 143 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não desonera o Contribuinte de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

*“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

*(...)*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da Infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

*(...)”*

Concluo, portanto, pela manutenção do lançamento do crédito tributário em lide, relativamente às Infrações 01, 03 e 04.

No que tange às alegações defensivas relativas à suposta abusividade e natureza confiscatória da multa lançada no Auto de Infração em razão das Infrações 01, 03 e 04, no percentual de 60%, em se considerando que a mesma está prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, não acolho a postulação defensiva. Não estão inclusos no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento, a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. É o que prescreve o art. 167, incisos I e III do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Saliento, todavia, que essa matéria poderá ser submetida ao Poder Judiciário por intermédio de ações próprias.

*“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

*(...)*

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

*(...)”*

Com referência ao pedido de afastamento ou redução da multa de 60% aplicada ao caso, compete dizer que também não acolho, em razão da ausência de previsão legal. O § 7º, do art. 42 da Lei 7.014/96, somente prevê a possibilidade de redução ou cancelamento para as multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias. No presente caso, a aplicação da multa em comento se deu por descumprimento de obrigação principal. Destaco, contudo, que a multa por descumprimento de obrigação principal prevista no art. 42, VII, “a”, no percentual de 60% do valor do imposto não recolhido, aplicável às Infrações em lide, está sujeita às reduções de valor estabelecidas no art. 45 da mesma Lei, desde que o Contribuinte efetue o recolhimento ou parcele o débito apurado, nos prazos previstos na referida norma legal.

Ressalto, por último, que as decisões judiciais reproduzidas na peça defensiva não alteram os entendimentos acima expostos, visto que as mesmas não são vinculantes para o Estado da Bahia, além do fato do Erário Estadual não ter figurado como parte nas ações, que resultaram nos Acórdãos mencionados pela impugnante.

Pelas razões acima expostas, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0001/18-7**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o Autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$181.423,18**, acrescido das multas de 60% sobre R\$132.066,59, e de 150% sobre R\$49.356,59, previstas nos art. 42, incisos II, "f", V, "b e VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2018.

JOSE FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – JULGADOR