

**A. I. Nº** - 274068.0021/17-0  
**AUTUADO** - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
**AUTUANTE** - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 25/03/2019

#### **6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0009-06/19**

**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. MERCADORIA DESTINADA A OUTRO CONTRIBUINTE. Apropriação de crédito utilizando notas fiscais enviadas para outra empresa. 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. IMPOSTO LANÇADO A MAIOR. Apropriação de crédito em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. Autuada reconhece a imputação fiscal e paga o imposto exigido. Infração procedente. 5. ALÍQUOTA DIVERGENTE. Apropriação de crédito utilizando alíquota com valor divergente daquele estabelecido pela legislação. Autuada reconhece a imputação fiscal e paga o imposto exigido. Infração procedente. 6. 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. 7. NOTAS FISCAIS NÃO APRESENTADAS. Apropriação de crédito sem a apresentação das Notas Fiscais comprobatórias do crédito. Defesa argui suposta descrição genérica da infração e indicação insuficiente dos fundamentos legais que deram suporte à autuação. Descrição dos fatos é clara, possibilita a determinação da natureza da Infração, evidenciando o enquadramento legal. 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. **8. ATIVO IMOBILIZADO.** Apropriação de crédito referente à bem do ativo imobilizado, em valor superior ao permitido pela legislação. Não há em sede de Defesa Administrativa, nenhuma manifestação específica sobre a Infração. Não elidida a presunção de legitimidade da autuação fiscal, admitindo-se como verídico o fato descrito como Infração (Art. 140 do RPAF/BA). Infração procedente. **PRESUNÇÃO.** Autuação por presunção não caracterizada. **DILIGÊNCIA E PERÍCIA TÉCNICA.** Indeferidos os pedidos de diligência e 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 nº 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 14/12/2017, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$194.169,68 (cento e noventa e quatro mil, cento e sessenta e nove reais e sessenta e oito centavos), apurado no período de janeiro a dezembro de 2013, 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. 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 1 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - MERCADORIA SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Valor histórico R\$80.893,88 (oitenta mil oitocentos e noventa e três reais e oitenta e oito centavos).

**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 notas fiscais enviadas para outra empresa, conforme telas do <http://www.nfe.fazenda.gov.br>. 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 ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - MERCADORIA PARA OUTRO DESTINATÁRIO, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Valor histórico R\$ 304,13 (trezentos e quatro reais e treze centavos).

**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, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Valor histórico R\$ 4.642,07 (quatro mil seiscentos e quarenta e dois reais e sete centavos).

INFRAÇÃO 04 – 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 4 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - ICMS LANÇADO NA EFD MAIOR QUE NF-e, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Valor histórico R\$ 72.170,41 (setenta e dois mil cento e setenta reais e quarenta e um centavos)

INFRAÇÃO 05 – 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. 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 5 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - ALIQUOTA DIVERGENTE, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. Valor histórico R\$ 8.307,49 (oito mil trezentos e sete reais e quarenta e nove centavos).

INFRAÇÃO 06 – 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 6 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - ERRO DE CÁLCULO (BASE x ALIQ), que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. Valor histórico R\$ 332,74 (trezentos e trinta e dois reais e setenta e quatro centavos).

INFRAÇÃO 07 – 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 6 para apresentar os documentos fiscais para comprovar o direito ao crédito. O contribuinte não apresentou os documentos conforme a resposta da intimação 6. 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 7 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - LANÇAMENTO SEM NOTAS FISCAIS, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Valor histórico R\$ 2.005,16 (dois mil e cindo reais e dezesseis centavos).

INFRAÇÃO 08 – 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 8 a 13 e anexos, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em meio magnético. Anexos: NF-e, ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD e LIVROS FISCAIS (gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital).

Valor histórico R\$ 25.513,80 (vinte e cinco mil quinhentos e treze reais e oitenta centavos).

O Contribuinte foi notificado do Auto de Infração, presencialmente, em 18/12/2017 e ingressou tempestivamente com Defesa Administrativa em 16/02/2018, peça processual que se encontra anexada às fls. 138/298. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu representante legal, conforme instrumentos de procuração constantes nos autos às fls. 168 a 172.

Na Peça Impugnatória, a Autuada inicia comentando acerca da 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\$194.169,68, em decorrência de suposta omissão de recolhimento de ICMS durante o período de janeiro a dezembro de 2013. Transcreve as Imputações Fiscais.

Informa que em relação às Infrações nos 02, 04, 05 e 06, realizou o recolhimento do montante em cobrança, conforme DAE e respectivo comprovante bancário (doc. nº 04, de fls. 194/195) que comprovam a quitação integral dos débitos fiscais referentes a estas infrações no valor de R\$126.863,76, de modo a promover a quitação integral dos débitos fiscais referentes às mesmas.

Contudo, no tocante às Infrações nos 01, 03, 07 e 08, 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 das infrações tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo imposto foi efetivamente recolhido, 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.

### **Da Nulidade do AI Lavrado por Vício Material**

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.

Afirma que, diante de tais argumentos, 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.

Aponta que o Auto de Infração, em relação à Infração nº 07, indica tão somente como fundamento legal o art. 309 do RICMS, sem especificar qual inciso, parágrafo ou alínea. Que o referido dispositivo legal possui mais de cinquenta desdobramentos. E que, assim, teve que supor qual seria a infração prevista legalmente que estaria relacionada à descrição genérica apontada pela Fiscalização, buscando localizar algumas hipóteses nas inúmeras previsões legais contidas no vasto art. 309 do RICMS que resultaria na imputação da penalidade aplicada.

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.

### **Da Inocorrência das Infrações Apontadas no Auto de Infração**

Adentrando as questões de mérito, passa a tratar da inocorrência da Infração apontada no Auto de Infração repetindo 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. Que, a despeito de ter omitido tal informação na descrição das Infrações, 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, 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. Que o crédito do imposto é de natureza financeira e não física. E 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, os quais reproduz.

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. Mas que, se este 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 corresponde 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, no art. 29, §4º, II da Lei nº 7.014/96 e nos arts. 290, caput, e 310, II, do RICMS, os quais replicam.

Destaca os art. 290 do RICMS e art. 29, §4º, II, da Lei nº 7.014/96, vez que se tratam justamente dos fundamentos legais da autuação no que tange às Infrações nº 01 e 03. 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. Que não pode concordar com a autuação, pois observa todas as regras previstas na LC nº 87/96 para aproveitamento dos créditos de ICMS. Que, em relação especificamente à Infração nº 01, ressalta que o direito ao creditamento integral do ICMS incidente sobre a aquisição de mercadorias destinadas ao consumidor final, decorre do princípio da não-cumulatividade previsto no art. 155, §2º, da CF/88, justamente porque 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. 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. Que esse direito é próprio da sistemática prevista na legislação tributária, que garante a não-cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, da CF/88), somente podendo ser restringido nos casos de isenção ou não incidência. E que não pode o RICMS ao arrepio das normas legais e constitucionais restringir ainda mais esse aproveitamento ao não permitir o direito aos créditos do Contribuinte, nas hipóteses de operações já tributadas nas demais fases de comercialização.

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. E 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 à não-cumulatividade do referido imposto estadual. 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”*.

Frisa que tal dispositivo evidencia o descabimento da exigência fiscal em relação às Infrações nºs 01 e 03, 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 ocorressem 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, especificamente em relação à Infração nº 03, 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 que, 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, em relação às Infrações nºs 01 e 03, juntou relatórios com indicação específica dos valores creditados, bem como do montante indicado no cupom fiscal e recolhido em cada nota fiscal, que, segundo afirma, comprovam 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. nºs 05/fls. 196 a 275 e 06/fls. 276 a 297).

Invocando a observância ao princípio da verdade material e defendendo 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 garantir seu direito pleno ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, postula a Impugnante que, caso não se entenda pela nulidade da autuação, 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 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, nos termos do art. 142 do CTN.

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, especialmente, em relação às supostas irregularidades referentes às Infrações nºs 01 e 03, 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 2013, 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. Que entendimento em sentido contrário constitui verdadeira inversão das relações jurídicas, na qual se subverte o ônus da prova que, “*in casu*”, é da Fiscalização. E 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 e reproduz lições doutrinárias sobre o tema: (i) MARCO AURÉLIO GRECO (GRECO, Marco Aurélio. Do Lançamento, Caderno de Pesquisas Tributárias, Volume 12, Editora Resenha Tributária, página 168); (ii), IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas Tributárias, número 9, “Presunções em Direito Tributário”, Editora Resenha Tributária, 1984); e (iii) SAMUEL MONTEIRO (In “Da prova pericial”, vol. 1, 1ª edição, Edições Aduaneiras, out/1995, p. 217).

Reitera 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 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.

Aduz 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 as Infrações pelas quais 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.

Acrescenta 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. E que, tal presunção é ainda mais evidente vez que a autuação trata especificamente de operações submetidas ao regime de substituição tributária ou 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. Insiste no pedido de realização de diligência e produção de prova pericial.

### **Da Abusividade da Multa Imposta**

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

Repisa 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 aplicada, 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. 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. 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 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. Que, 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. E 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. Que, na esfera federal, o atual entendimento pacífico do TRF-1 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, Des. Fed. Hercules Fajoses, Sétima Turma, DJE 03.02.2017 (ementa transcrita).

### **Da Conclusão e do Pedido**

Alegando ter sido comprovado e demonstrado a: (i) nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da infração; (ii) inoccorrência de infração tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo creditamento fiscal foi realizado na forma em que exigido pela legislação tributária e, indo além, todo imposto devido no referido período foi efetivamente recolhido; (iii) 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) manifesta abusividade da penalidade aplicada, a Autuada requer que:

- (a) 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;
- (b) Caso este não seja o entendimento deste órgão julgador, 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.
- (c) O presente processo seja 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.300/309, a Autuante inicia reproduzindo as Infrações que compõem o presente Auto de Infração, fazendo um breve resumo das razões de defesa apresentadas pela Autuada. Na sequência, passa a comentar cada uma das questões suscitadas.

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 5 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 cerceamento do direito de defesa em razão da carência de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, assevera que as alegações não procedem, pois nas fls. 1 a 5 há as descrições das Infrações com o devido enquadramento e multas aplicadas, atendendo o que determina o art. 18 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), tendo os anexos sido entregues ao Contribuinte conforme fls. 25 a 89, e arquivos, conforme fls. 134 e 135. Que as planilhas são claras e objetivas, contendo 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. E que constam nos autos, os documentos e provas necessárias, a escrita fiscal e notas fiscais, todos constantes do arquivo magnético de fls. 134/135.

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 em momento algum 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.

#### **Da Inocorrência das Infrações 01 e 03**

Acerca da inocorrência das Infrações 01 e 03, aduz que as alegações da Autuada no sentido de que: (i) o ICMS decorre do princípio da não cumulatividade; (ii) será assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, desde que devidamente destacado em documento fiscal; (iii) a legislação da Bahia não admite o crédito quando a mercadoria tem saída isenta ou está sujeita a antecipação tributária; e (iv) observa todas as regras previstas na LC nº 87/96 para aproveitamento dos créditos do ICMS, rebate afirmando que: (a) não cabe, no âmbito das atribuições da fiscalização, a discussão sobre entendimento de lei complementar, posto que deve obediência ao RICMS/BA por responsabilidade funcional; (b) o próprio requerente admite que a não-cumulatividade do ICMS tem restrição nos casos de isenção; e (c) na descrição complementar da Infração 03, consta que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de mercadoria com saída subsequente isenta.

Quanto à alegação da Impugnante de que deu saída tributada aos itens Autuados e que, por isso, teria direito ao crédito, argumenta que para se ter direito ao crédito, deve-se seguir o que estabelece o RICMS/BA. E que, caso contrário, cada Contribuinte dará o tratamento tributário que entender mais correto, comprometendo a uniformidade da legislação. Ratifica as Infrações 01 e 03.

#### **Das Infrações 02, 04, 05 e 06**

Sobre as Infrações 02, 04, 05 e 06, registra o reconhecimento das mesmas pelo Sujeito Passivo, em sede de Defesa Administrativa, ratificando-as.

#### **Da Infração 07**

No que se refere à alegação do Impugnante de que na Infração 07 só há a informação do art. 309, declara que não corresponde com a realidade, pois no enquadramento também cita o art. 31 da Lei 7.014/96 que determina que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Que na descrição complementar informa que o contribuinte foi citado através da Intimação 6 para apresentar os documentos fiscais para comprovar o direito ao crédito. Que o contribuinte não apresentou os documentos conforme a resposta da Intimação 6, de fls. 14 a 20. Que na resposta o contribuinte informou que as notas fiscais foram emitidas em contingência. Que nas fls. 90 a 133 tem o relatório do site da Receita Federal dando conta de que as notas fiscais são inexistentes. Que de

acordo com o item 7.9.2 do Manual de Integração - Contribuinte as NF-e emitidas em contingência devem ser transmitidas posteriormente para a SEFAZ, quando cessados os problemas técnicos que impediam a transmissão. Que, portanto as notas fiscais emitidas em contingência e escrituradas não são válidas. E que a descrição da Infração 07 não gera dúvidas. Ratifica a Infração 07.

#### **Da Infração 08**

Menciona que o Impugnante não fez nenhuma manifestação específica sobre a Infração 08 e, portanto, a mantém.

#### **Da Ilegalidade da Presunção como Meio de Prova**

Sobre a não solicitação de esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades e 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. 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. 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 a Intimação 6 e e-mails que solicitavam informações, conforme fls. 14 a 24. Que o Contribuinte respondeu apenas à Intimação 6, informando que as notas escrituradas foram emitidas em contingência. Que nas fls. 23 há o e-mail no qual disponibilizou as informações sobre as Infrações 01 e 03. E que a Impugnante não se manifestou.

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. Registra que, apesar da Impugnante se referir a operações de saída, o respectivo A.I. trata de crédito indevido.

Aduz, ainda, que não houve cerceamento de defesa, tendo em vista que no Auto de Infração (fls. 01 a 05), 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. 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. Que tudo fora entregue ao Contribuinte no momento da ciência, conforme fls. 25 a 89 e arquivos contidos na mídia de CD, conforme fls. 134 e 135. E que os argumentos defensivos apresentados contra as Infrações 01, 03 e 07 representam a própria constatação de que a Defendente não teve a sua defesa cerceada.

#### **Da Abusividade da Multa Aplicada**

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 mesmas. E que, a seu ver, não cabe discussão sobre matéria constitucional, posto que, entende dever obediência ao RICMS/BA, por responsabilidade funcional.

Menciona que a dispensa ou redução de penalidade que se encontra prevista no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, exige, do Sujeito Passivo, a comprovação de que a ocorrência não houvesse implicado em falta de recolhimento do ICMS. E que, conforme se observa, não é o caso em exame, tendo em vista que não restou comprovado no PAF que as acusações fiscais nele consignadas não implicaram em falta de pagamento de imposto, motivo pelo qual entende que a multa deve ser mantida.

#### **Da Diligência**

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\$194.169,68 (cento e noventa e quatro mil, cento e sessenta e nove reais e sessenta e oito centavos), e é composto de 08 (oito) 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 nºs 02, 04, 05 e 06, tendo realizado o recolhimento do montante em cobrança, conforme DAE e respectivo comprovante bancário (doc. nº 04, de fls. 194/195) que comprovam a quitação integral dos débitos fiscais referentes a estas infrações no valor principal de R\$81.114,77, remanescendo em discussão as Infrações nºs 01, 03, 07 e 08, cujo valor histórico perfaz R\$113.054,91.

No tocante às Infrações nºs 01, 03, 07 e 08, impugna o lançamento, arguindo: (i) a nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da Infração; (ii) a inocorrência das infrações tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo imposto foi efetivamente recolhido, 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.

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 a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto, o mesmo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV, do Art. 18 do RPAF/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 13 do Auto de Infração, apensados às fls. 25 a 89 do PAF, e na mídia de CD inserida às fls. 135, 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. 134.

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. 138/298, 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 13, os quais deram suporte ao presente lançamento, e estão acostados ao PAF, às fls. 25 a 89, além de contidos na mídia de CD inserida às fls. 135, 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 forme sua convicção e possa proferir a sua decisão. Neste ponto especificamente, destaco as disposições do art. 147, I, “a” 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: (i) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos; e (ii) for 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;*

*(...)*

*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 Nºs. 02, 04, 05 e 06**

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 - não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado; (ii) INFRAÇÃO 04 – creditamento valores superiores aos destacados nos documentos fiscais (lançamento na EFD a maior que na NF-e); (iii) INFRAÇÃO 05 - creditamento de valor superior ao destacado nos documentos fiscais (utilização de alíquota com valor divergente do que estabelece a legislação); e (iv) INFRAÇÃO 06 - creditamento de valor superior ao destacado nos documentos fiscais (lançou a crédito o produto da multiplicação da base de cálculo pela alíquota em valor maior que o destacado no documento

fiscal), verifico que, em sede de Defesa Administrativa, o Contribuinte reconheceu tê-las cometido e realizou o recolhimento do montante em cobrança, conforme DAE e respectivo comprovante bancário (doc. nº 04, de fls. 194/195), que comprovam a quitação integral dos débitos fiscais referentes a estas infrações, no valor principal de R\$81.114,77.

Concluo, portanto, pela procedência total das Infrações nºs 02, 04, 05 e 06.

Passo então a julgar as Infrações nºs 01, 03, 07 e 08, que remanescem em discussão.

### **INFRAÇÕES 01 E 03**

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; e (ii) INFRAÇÃO 03 – mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção, 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/BA, ao arrepio das normas legais e constitucionais, restringir ainda mais esse aproveitamento ao não permitir o direito aos créditos do Contribuinte, nas mencionadas 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 e 03, 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, comprovam 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. nºs 05/fls. 196 a 275 e 06/fls. 276 a 297).

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 deva 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;*

*(...)"*

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 subsequentes 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, e 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 1 e 3, 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 subsequente 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. nºs 05/fls. 196 a 275 e 06/fls. 276 a 297, 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. 138/298), capaz de dar sustentação à argumentação defensiva apresentada pela Impugnante, especialmente aos demonstrativos (docs. nº 05 e 06) inseridos, respectivamente, às fls. 196 a 275 e fls. 276 a 297, 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 e 03.

## **INFRAÇÃO 07**

Quanto a esta Infração que versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, o Sujeito Passivo combate a acusação fiscal apresentando apenas argumentos relacionados a uma suposta descrição genérica da infração e à suposta insuficiência da indicação dos fundamentos legais que deram suporte à autuação relativa a este item. Não acolho tais alegações defensivas apresentadas pela defendente, pois entendo que a descrição dos fatos é clara, possibilitando a determinação da natureza da Infração e tornando evidente o enquadramento legal, não acarretando nulidade conforme dispõe o § 1º, do art. 18 e o “caput” do art. 19 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Ademais, constato que restou comprovado nos autos que o contribuinte fora intimado para

apresentar os documentos fiscais comprobatórios do direito ao crédito e que não o fez, conforme resposta da Intimação 6, de fls. 14 a 20.

Relativamente ao mérito da infração, o Art. 31 da Lei nº 7.014/96, estabelece que o direito ao crédito fiscal “*está condicionado à existência e idoneidade da documentação*” fiscal. Portanto, pressupõe que todo crédito fiscal apropriado pelo Contribuinte, esteja respaldado por documentos idôneos.

(...)

*Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

*Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.*

(...)

Nesse diapasão, observei que não há no PAF, documentos e/ou quaisquer outros elementos probatórios que comprovem a legitimidade do crédito fiscal que, segundo o Autuante, fora apropriado pelo Contribuinte, capazes de combater a imputação fiscal, descrita linhas acima, já que, na dicção do Art. 123, §5º do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), caberia à Autuada apresentar provas capazes de elidir a exigência fiscal, na fase de Impugnação do Lançamento.

Como nenhuma prova documental foi apresentada na Peça de Defesa interposta, considero que houve, mais uma vez, apenas a negativa de cometimento da infração, fato que, à luz do disposto no Art. 143 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não desonera o Contribuinte de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Concluo, portanto, pela manutenção do lançamento do crédito tributário correspondente a esta Infração 07.

#### **INFRAÇÃO 08**

Quanto à Infração 08, que trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, constato que não há em sede de Defesa Administrativa, nenhuma manifestação específica sobre a tal Infração.

Assim, considerando o silêncio da Autuada, em sede da Peça Defensiva, de fls. 138/298, quanto à manutenção da mencionada exigência fiscal, considero que, à luz do disposto nos Arts. 140 e 143 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não foi elidida a presunção de legitimidade da autuação fiscal, admitindo-se como verídico o fato descrito como Infração.

*“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

*(...)*

*Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

*(...)”*

Concluo, portanto, pela procedência desta Infração 08.

#### **Da Abusividade da Multa Imposta**

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, 07 e 08, no percentual de 60%, em se considerando que a mesma está prevista no Art. 42, II, “f” e 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 nº 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, II, “f” e VII, “a” da mencionada Lei, 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 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0021/17-0**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$194.169,68**, acrescido das multas de 60% sobre R\$193.865,55, e de 150% sobre R\$304,13, previstas no art. 42, incisos II, “f”, VII, “a” e V, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2019.

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR