

A. I. N° - 274068.0024/18-7
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 06/09/2019

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0185-03/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a1)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. **a2)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. VALOR SUPERIOR AO QUE TERIA DIREITO. Contribuinte não traz elementos aos autos, com o condão de elidir a acusação fiscal. Infrações subsistentes. **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTES NÃO PRESTADO AO AUTUADO. **c)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. **d)** VALOR CREDITADO A MAIS QUE O DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. **e)** SEM APRESENTAÇÃO DO COMPETENTE DOCUMENTO FISCAL. **f)** ENTRADA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO. UTILIZAÇÃO SUPERIOR A 1/48 AVOS. 2. LANÇAMENTO A MENOS. DESENCONTRO ENTRE O ESCRITURADO E O RECOLHIDO. Infrações reconhecidas. Não acolhido pedido de cancelamento ou redução das multas. Rejeitadas nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 17/12/2018, exige crédito tributário no valor de R\$140.808,55, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 1. 01.02.05 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, no valor de R\$34.206,95, acrescido da multa de 60%;

Infração 2. 01.02.10 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado. Empresa se creditou utilizando Conhecimento de Transportes enviados para outro tomador, nos meses de janeiro a maio, outubro a dezembro de 2014, no valor de R\$29.523,27, acrescido da multa de 150%;

Infração 3. 01.02.26 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com redução do imposto, mercadorias com saídas isentas, no valor de R\$9.465,86, acrescido da multa de 60%, nos meses de janeiro a março, maio a dezembro de 2014;

Infração 4. 01.02.26 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. O contribuinte se creditou indevidamente 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 do crédito ou o fazendo a menos, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 no valor de R\$14.361,85, acrescido da multa de 60%;

Infração 5. 01.02.40 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, no valor de R\$36.814,16, acrescido da multa de 60%;

Infração 6. 01.02.40 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. O contribuinte lançou o ICMS com valor divergente do que estabelece a legislação, nos meses de fevereiro a dezembro de 2014, no valor de R\$957,63, acrescido da multa de 60%;

Infração 7. 01.02.40 - utilização indevida de crédito fiscal de 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 destacado no documento fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, no valor de R\$109,38, acrescido da multa de 60%;

Infração 8. 01.02.42 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem apresentação do competente documento fiscal comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de fevereiro, julho, setembro a dezembro de 2014, no valor de R\$582,29, acrescido da multa de 60%;

Infração 9. 01.02.42 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem apresentação do competente documento fiscal comprobatório do direito ao referido crédito. Crédito lançado na EFD, com a descrição de aquisição serviço de transportes e intimado não apresentou o documento fiscal, no mês de fevereiro de 2014, no valor de R\$35,57, acrescido da multa de 60%;

Infração 10. 01.02.74 – utilizou a maior crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação, destinadas à comercialização, nos meses de fevereiro, agosto e outubro de 2014, no valor de R\$14.565,27, acrescido da multa de 60%;

Infração 11. 01.03.12 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação. O contribuinte não aplicou ao crédito, o fator de 1/48, nem a relação entre o valor das operações de saídas tributadas e o total das saídas do período, nos meses de janeiro e março de 2014, no valor de R\$179,62, acrescido da multa de 60%;

Infração 12. 03.01.01 – recolheu a menos ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, no mês de setembro de 2014, no valor de R\$6,70, acrescido da multa de 60%;

O autuado impugna o lançamento fls.108/131, através de advogado, procuração fl. 132/136. Registra que vem, com fundamento nos artigos 132 e seguintes do CTE e no artigo 123 do RPAF/99, apresentar impugnação ao Auto de Infração, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas. Registra a tempestividade da defesa. Reproduz as infrações que lhe foram imputadas, com o respectivo enquadramento legal.

Afirma que em relação às infrações nº 02 a 09, 11 e 12, irá realizar o recolhimento do montante em cobrança, de modo a promover a quitação integral dos débitos fiscais referentes a estas infrações. Contudo, diz que por não concordar com a exigência fiscal relacionada às demais infrações nº 01 e 10, apresenta impugnação, por meio da qual será demonstrado e comprovado, 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 e todo creditamento realizado na forma da lei, não havendo qualquer prejuízo ao erário; (iii) a ilegalidade da presunção como meio de prova, uma vez que procede de acordo com a legislação e não precisa demonstrar sua boa-fé; e, (iv) a abusividade das penalidades aplicadas.

Entende que o Auto de Infração é nulo, tendo em vista que a Fiscalização formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo e a infração descrita nas peças infracionais não é precisa. Trata-se, pois, de inequívoco vício material que macula o lançamento.

Isso porque, de acordo com o art. 142 do CTN, o ato que consubstancia o lançamento tributário

deverá ser lavrado por autoridade administrativa competente, e conterà 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. Destaca que esta norma encontra-se recepcionada pela legislação estadual através do art. 129 do CTE, que reproduz.

Aduz que a descrição do fato gerador contida no mencionado auto de infração, 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, o que viola os arts. 142 do CTN e 129, § 1º, III, do CTE. Isto é, além do sintético fundamento apresentado como 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 cabal dessa ocorrência.

Assim, crê restar evidenciado que o Auto de Infração é genérico e não contém qualquer indicação quanto às corretas circunstâncias que culminaram nas alegadas ilegalidades, não se mencionando ou indicando as operações que ensejaram em irregularidade. Em outras palavras, diz que restou a insólita missão de adivinhar os elementos suscitados pela Fiscalização como causas da autuação. Sobre a matéria cita o art. 5º, LV, da CF/88. Reproduz jurisprudência do STJ e do CARF.

Aduz que no presente caso, a nulidade é ainda mais evidente, uma vez que, no que se refere à Infração nº 10, a despeito de ter apontado tão somente uma guia de recolhimento de ICMS antecipado, o valor total creditado não correspondente à guia de recolhimento indicada na autuação, pois se refere a guias de recolhimento diversas, que sequer foram analisadas pela Fiscalização. Portanto, aduz que em razão dos vícios apontados e à luz da legislação e jurisprudência transcritas, há de ser reconhecida a nulidade 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, já apontada.

Entretanto, caso não seja aceita a preliminar aduzida, confirmam-se a seguir, as demais razões que, no mérito, ensejam o cancelamento integral do objeto do Auto de Infração.

Repete ser o Auto de Infração lacônico e impreciso, o que o levou a ter que adivinhar as irregularidades que teria cometido para ocasionar o suposto creditamento indevido. Diante disso, resta valer-se da imprecisa descrição dos fatos contida no Auto de Infração 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.

Assim, diz que buscou localizar algumas hipóteses para comprovar a inexistência de creditamento indevido e conseguiu verificar alguns casos que levaram à equivocada interpretação da Fiscalização Estadual. A despeito de omitir tal informação na descrição das infrações, a única conclusão possível para a presente autuação é de que a Fiscalização se pautou na premissa equivocada de que as operações de entradas creditadas, não foram proporcionalmente compensadas, com posteriores saídas, o que não é verdade, como será demonstrado adiante.

Comenta 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. Essa especificidade decorre do princípio da não-cumulatividade do ICMS, recepcionado pela legislação constitucional nos arts. 155, § 2º, I, da CF/88 e 19 da LC 87/96. Isto é, trata-se de mera técnica de tributação constitucionalmente estabelecida, consistindo na compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo

mesmo ou outro Estado. Deste modo, aduz que o imposto é apurado pelo confronto entre aquele creditado na entrada de mercadoria e aquele devido pela saída da mercadoria dentro de determinado período. A diferença a maior representa o imposto a ser pago nesse período e a diferença a menor constitui crédito a ser transferido para o período seguinte.

Destaca que não há vinculação entre a mercadoria que ingressou no estabelecimento do contribuinte e aquela que saiu do mesmo estabelecimento. A compensação do imposto ocorre entre o imposto creditado pela entrada de determinada mercadoria e o imposto resultante da saída de outra mercadoria. Logo, o crédito do imposto é de natureza financeira e não física. No Estado da Bahia, a sistemática de apuração do crédito de ICMS decorrente do princípio da não-cumulatividade está expressamente prevista, nos art. 28, 29 e 31, dispositivos da Lei 7.014/96. Sendo em observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, será 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, já na escrituração do documento fiscal em sua escrita, mesmo que o ICMS tenha sido destacado no referido documento.

Comenta que neste sentido, a regra geral é de que se as mercadorias que 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. Destaca que o presente caso não correspondente à nenhuma destas situações. Cita sobre a matéria o art. 29, § 4º, II, da Lei 7.014/96 e dos arts. 290, *caput*, e 310, II, do RICMS/2012.

Neste ponto, destaca os arts. 290 do RICMS e 29, § 4º, II, da Lei 7.014/96, pois se tratam justamente dos fundamentos legais da presente autuação no que tange à infração nº 01. 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. Todavia, não pode concordar com a autuação, pois observa todas as regras previstas na LC 87/96 para aproveitamento dos créditos de ICMS. Ainda neste sentido, em relação especificamente à Infração nº 01, destaca-se 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.

Sustenta que o direito de creditamento decorre diretamente do referido princípio constitucional, porque somente o consumidor final é o contribuinte de fato do imposto. 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. Assim, 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. Logo, o montante efetivamente devido resulta da diferença a maior, em cada período de apuração, entre o imposto relativo às saídas e às entradas.

No presente caso, diz que o direito ao crédito de ICMS está amparado pelo princípio da não-cumulatividade. Não pode o RICMS ao arremisso das normas legais e constitucionais restringirem 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. Referida situação acaba por desnaturar o princípio constitucional da não-cumulatividade, impondo uma restrição não prevista na CF/88 e na LC 87/96, culminando na própria cumulatividade do imposto pelo “efeito cascata”. Portanto, acredita restar 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.

Frisa que, enquanto princípio, a não-cumulatividade deve ser respeitada e observada, não devendo ter seu alcance diminuído ou restringido por normas infraconstitucionais. Ademais, ainda que assim não fosse, este princípio está amparada pela legislação estadual. Conforme disposições do art. 32, I, do CTE: *“Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas para comercialização”*.

Assevera que tal dispositivo evidencia o descabimento da presente exigência fiscal em relação às infrações nº 01 e 10, pois demonstra que o creditamento realizado possui expresso amparo legal. Neste sentido, só se poderia dizer em creditamento indevido na hipótese em que as saídas tributadas fossem em proporção menor que o creditamento das respectivas entradas de mercadorias, o que não é o presente caso.

Nota falta de tipicidade da conduta considerada, ou seja, não cometeu a infração pela qual foi acusada, porque apurou e utilizou o crédito fiscal nos exatos termos em que permitido pela lei. Salienta, especificamente em relação à Infração nº 01, ainda que a Fiscalização aponte que as operações discriminadas seriam beneficiadas com isenção ou redução do imposto nas saídas subsequentes, as realizou com 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 demonstrado que a autuação não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente.

De igual modo, afirma no que tange a Infração nº 10, a Fiscalização desconsiderou todas as guias de recolhimento de ICMS antecipado, à exceção de uma, autuando-a por suposto creditamento superior ao imposto recolhido, tão somente com fulcro em apenas esta única guia de recolhimento analisada.

Diz que, de modo a comprovar a tributação integral das saídas tributáveis de mercadorias proporcionalmente ao creditamento das suas entradas, bem como, que não houve creditamento a maior em relação às infrações nº 01 e 10, requer a juntada dos anexos documentos, com indicação específica dos valores creditados, bem como, do montante indicado no cupom fiscal e recolhido em cada nota fiscal, que comprovam que não há de se falar em omissão de recolhimento de ICMS ou em qualquer prejuízo ao erário, pois o valor do crédito fiscal foi devidamente recolhido na operação de saída subsequente, utilizando-se a mesma alíquota do creditamento, tido por indevido (doc. nº 03 – mídia física).

Destarte, diz que 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 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, 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, 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.

Diz que feitos os esclarecimentos acerca das saídas tributáveis realizadas, que demonstram o seu direito de creditamento, passa a demonstrar, os motivos pelos quais o Auto de Infração ora impugnado, na forma como lavrado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN, não poderia ter se pautado em mera presunção, para exigir os supostos débitos.

Com efeito, aduz que a lavratura de Auto de Infração contra contribuinte tem como pressuposto, o procedimento de fiscalização prévia, por meio do qual a Fiscalização possui amplos poderes para requerer e o dever de analisar todos os documentos necessários à minuciosa verificação dos fatos alegados na autuação. No Estado da Bahia, faz parte desse procedimento prévio, imprescindível à constituição do crédito tributário, a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito de indícios de irregularidades constatados, evitando-se, assim, a constituição de créditos tributários pautados em mera presunção, como é o caso destes autos. No presente caso, diz que a Fiscalização não lhe solicitou qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, solicitou esclarecimentos quanto às operações de entradas creditadas, especialmente, em relação às supostas irregularidades referentes às infrações nº 01 e 10, que poderiam ser facilmente sanadas, apenas com a análise simples dos livros fiscais correspondentes.

Explica que após ter identificado supostas inconsistências no creditamento das operações de entradas realizadas entre janeiro e dezembro de 2014, ao invés de intimá-la 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.

Assim, diz que se fez apenas um levantamento superficial e genérico, que trata tão somente, de operações de entradas, sem considerar as posteriores operações de saídas tributáveis pelo ICMS. Porém, como mencionado, não se admite lançamento baseado em mera presunção, sendo princípio basilar do Direito, que o ônus da prova cabe àquele que formula a acusação. Sendo assim, caberia à Fiscalização o ônus de munir-se das provas necessárias à comprovação do alegado e não apenas presumir as infrações apontadas. Há que se considerar também, 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. Reproduz doutrina de Ives Gandra da Silva Martins e Samuel Monteiro sobre o tema. Reitera decisões de Tribunais Administrativos brasileiros e jurisprudência do acórdão proferido pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

Destaca que 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. Contudo, sequer analisou as saídas tributadas do estabelecimento e simplesmente presumiu que o creditamento era indevido.

Destaca, ainda, que a técnica de apuração tributária utilizada pela Fiscalização Estadual 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, também presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis, no referido período submetido ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente.

Assevera 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 a base de cálculo do valor da operação de entrada das mercadorias em que ocorreu o suposto creditamento indevido. Diz que tal presunção é ainda mais evidente, vez que a presente 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 na presente autuação.

Reitera seja, alternativamente, determinada a realização de diligência e produção de prova pericial, por meio das quais, a partir da análise do seu rigoroso sistema de controle de estoques e livros fiscais, restará demonstrado que as mercadorias referidas tiveram a totalidade do tributo incidente devidamente recolhido.

Ressalta que outra circunstância que macula a exigência fiscal em questão é a abusividade da aplicação de penalidade de 60% do valor do imposto apurado em cada operação, supostamente maculada por creditamento indevido. Como já exposto, a penalidade imposta é manifestamente inaplicável ao presente caso, pois está evidente o descompasso entre a realidade fática e as acusações feitas. Ora, a penalidade imposta, nos termos do art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96 pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS por utilização indevida de crédito fiscal que, como já demonstrado, foi integralmente recolhido no momento das saídas subsequentes e, portanto, a referida penalidade seria inaplicável ao presente caso.

Ademais, acrescenta que é preciso admitir que a referida multa é absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivale à mais da metade do valor do imposto exigido que, é indevido e foi devidamente recolhido nas operações subsequentes. A esse respeito, nota que 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. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados. A sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual sequer ocorreu no caso em tela.

Nesse sentido, diz que 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. 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.

Destaca que tal entendimento tem sido rotineiramente replicado pelos demais Tribunais Pátrios. 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.

Como conclusão de todo o exposto, tem como plenamente demonstrado que a exigência fiscal em questão deve ser integralmente cancelada, em síntese, pela comprovação e demonstração da: (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.

Assim sendo, requer seja dado integral provimento à Impugnação, para que seja reconhecida a improcedência das infrações fiscais em questão e, consequentemente, seja determinado o cancelamento integral das exigências não quitadas consubstanciadas no Auto de Infração, com o decorrente arquivamento do presente processo administrativo.

Entretanto, caso este não seja o entendimento, requer que a multa aplicada seja afastada ou ao menos reduzida, haja vista a manifesta desconexão da realidade fática com os fatos descritos na presente 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 desde já, 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.

A autuante prestou informação fiscal fls.158/168. Diz que o contribuinte em lide foi flagrado no cometimento das irregularidades já citadas. Sintetiza os termos da defesa. Nota que o impugnante informou que irá realizar o recolhimento das infrações 2 a 9, 11 e 12.

Sobre a alegação defensiva de que os fatos narrados no referido AI e que fundamentam a imposição fiscal lançada encontram-se genericamente redigidos, não prospera, pois como pode ser observado nas folhas 1 a 7, existem descrições complementares, inclusive fazendo referência a demonstrativos e aos documentos que deram origem a identificação da irregularidade.

Reitera que as descrições das infrações foram realizadas de forma clara e completa, com o devido enquadramento e multas aplicadas atendendo ao que determina o art. 18 do RPAF/99, e os anexos lhes foram entregues conforme fls. 37 a 101 e arquivos fls.102 a 104. As planilhas são claras e objetivas e contém 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. Existem, nos autos, os documentos e provas necessárias, como a escrita fiscal e notas fiscais constantes no arquivo magnético, fls.102 a 104. Os valores exigidos na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documento gerado pela própria autuada. Em momento algum, a impugnante questionou as informações da EFD.

Contesta a arguição do defendente de que a infração 10, a despeito de ter apontado tão somente uma guia de recolhimento de ICMS antecipado, o valor total do crédito não corresponde à guia de recolhimento indicada na autuação, pois se refere a guias de recolhimentos diversas, que sequer foram analisadas pela fiscalização.

Assevera que o argumento não tem cabimento. A empresa se creditou da antecipação parcial em fevereiro/2014 no valor de R\$ 86.797,46, fl.60, porém, só recolheu em 25/03/2014, o valor da antecipação parcial de R\$ 81.235,19, fl.59. Em agosto/2014, a empresa recolheu a antecipação parcial em 25/08/2014, no valor de R\$ 111.072,62, fl.61, porém se creditou da antecipação parcial de R\$119.431,42, fl. 62. Em outubro/2014, a empresa recolheu a antecipação parcial em 24/10/2014, no valor de R\$ 77.288,70, fl. 63, porém se creditou da antecipação parcial de R\$77.932,90, fl. 64, verso. Estes documentos comprovam o anexo 8, fl. 58.

O defendente cita que foi desrespeitado os arts. 129, § 1º, III COTEB, art. 142 do CTN e art. 5º, LV, da CF/88. Afirma que a citação do defendente não prospera, pois o auto de infração seguiu o que estabelece estes dispositivos legais.

O impugnante invocou o princípio da não cumulatividade e que será assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, desde que devidamente destacado em documento fiscal. Ainda segundo o defendente, não há vinculação entre a mercadoria que ingressou no estabelecimento do contribuinte e aquela que saiu do mesmo estabelecimento, sendo que a compensação do imposto ocorre entre o imposto creditado pela entrada de determinada mercadoria e o imposto resultante da saída de outra mercadoria.

Explica que a alegação defensiva não prospera, pois a infração 1 refere-se a crédito normal indevido, de mercadoria sujeita a antecipação tributária lançado no registro de entrada. Em nenhum momento, a infração 1 tratou de mercadoria isenta ou com alíquota reduzida. A infração 3 refere-se a crédito indevido de mercadoria com saída subsequente com isenção e a infração 4 refere-se a crédito indevido da parte não sujeita a tributação de mercadoria, com saída subsequente com redução da base de cálculo. Todas estas situações estão previstas na legislação do Estado da Bahia.

Com relação à infração 10, a defendente alega que a fiscalização desconsiderou todas guias de recolhimento de ICMS antecipado, à exceção de uma. Afirma que a alegação não prospera, porque a infração 10 não trata de antecipação total e sim, de antecipação parcial e a empresa só tem um DAE por mês para pagar a Antecipação Parcial. Repete o procedimento do Autuado que se creditou nos meses apontados em valor maior do que o efetivamente recolhido.

Sobre o argumento defensivo de que teria tributado as saídas dos itens autuados e por isto tem direito ao crédito integral, frisa que o direito ao crédito tem de seguir o que estabelece o RICMS/BA, caso contrário, cada empresa vai dar o tratamento tributário que quiser e não haverá uma uniformidade da legislação.

Aduz que o impugnante anexou o doc. 3, fl. 155, para supostamente provar que tem direito ao crédito. Informa que os arquivos constantes na mídia (doc.3) são aqueles documentos eletrônicos e sua escrituração fiscal copiados da mídia gravada pela fiscalização, fl. 102. Assim, diz ratificar as infrações 1, 3, 4 e 10.

A respeito da alegação de que se faz imprescindível à constituição do crédito tributário, a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades e que a fiscalização não solicitou os referidos esclarecimentos, tal alegação não prospera, pois não existe exigência legal para intimação prévia ao contribuinte. Não houve presunção, porque a fiscalização tem acesso a NF-e e Escrita Fiscal Digital–EFD e fez a análise da documentação. Não há dúvida quanto ao ilícito praticado, por este motivo não há necessidade de solicitar esclarecimento adicional. Mesmo assim, diz que foi enviado para o contribuinte, as intimações e *e-mail's* solicitando informações, conforme fls. 14 a 36.

A defendente alega que houve ilegalidade, na medida em que utilizou a alíquota de 17% sobre a base de cálculo. Tal alegação não prospera, pois na descrição de infração existe um demonstrativo sintético, enquanto nos anexos, o demonstrativo é analítico, evidenciando procedimento de forma individualizada para calcular o imposto, demonstrando a base de cálculo com a respectiva alíquota e se devida, a redução da base cálculo.

Assevera que não houve cerceamento de defesa. No auto de infração, fls.1 a 7, constam: a transcrição detalhada de cada infração, enquadramento legal, tipificação das multas e o indicativo dos demonstrativos utilizados para quantificar o valor exigido. Nestes relatórios estão diversas informações como: data, número do documento, código do produto, descrição, preço, alíquota e demais informações necessárias para a efetiva demonstração das irregularidades apontadas. Os demonstrativos são baseados nas NF-e e na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Tudo entregue ao contribuinte no momento da ciência fls. 37 a 101 e arquivos fls.102 a 104.

Sobre o afastamento das multas aplicadas, aduz que o requerimento da defendente não procede, já que os demonstrativos comprovam as infrações, logo a obrigação principal persiste e não tem justificativa para o cancelamento das multas. O contribuinte, também alega que caso a multa não seja afastada, ao menos seja reduzida, pois considera 60% desproporcional, importando em confisco e solicita a redução para percentuais condizentes com a CF.

Sobre o tema, explica que não cabe, no âmbito de suas atribuições, a discussão sobre entendimento constitucional, posto que deve obediência ao RICMS/BA, por responsabilidade funcional. Sustenta 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 implicou falta de recolhimento do ICMS. A impugnante não comprovou que não há falta de pagamento de imposto ao erário, no respectivo PAF, motivo pelo qual a multa deve ser mantida.

Comenta que não se faz necessária a diligência, pois constam no respectivo PAF, todos os elementos necessários para conclusão da procedência das infrações. Mantém a ação fiscal que resultou na exigência do crédito tributário apurado nas infrações, visando salvaguardar o interesse público, esperando dos membros deste CONSEF, um julgamento exemplar pela procedência do presente auto.

Consta às fls.171/175 dos autos, consta extrato do SIGAT/SICRED, com pagamento parcial do auto de infração, referente às parcelas reconhecidas pelo autuado.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir crédito fiscal relacionado ao ICMS, relativamente

a doze irregularidades apuradas em ação fiscal, conforme descrito na inicial dos autos, sendo impugnadas as infrações 01 e 10.

As demais infrações não foram impugnadas pelo defendente, tendo os respectivos valores sido recolhidos, conforme extrato do SIGAT/SICRED fls.171/175, sendo, portanto, consideradas procedentes, não fazendo parte da lide. Assim, a contenda se restringe apenas, à primeira e a décima infração, que foram impugnadas.

Preliminarmente, o defendente arguiu nulidade da autuação, sob alegação de ausência de descrição clara e precisa da infração. Disse ser genérico o Auto de Infração e que não contém qualquer indicação quanto às corretas circunstâncias que culminaram nas alegadas ilegalidades, não se mencionando ou indicando, as operações que ensejaram em irregularidade.

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que estas alegações não possuem sustentação fática ou jurídica. Todas as infrações estão descritas nos respectivos demonstrativos fls.37/101, com o comprovante do recebimento do CD/mídia eletrônica contendo os arquivos fls.102/103, registrando detalhadamente as informações necessárias e suficientes ao exercício da ampla defesa e do contraditório em conformidade com as exigências legais.

Nessa esteira, observo que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, e a apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Assim, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado, conforme estabelece o art. 142 do CTN e o art. 129 do COTEB. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Rejeito o pedido de diligência e perícia solicitadas, pois além de o Autuado ter deixado de demonstrar a necessidade deste procedimento, entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, incisos I, alínea “a”, e II do RPAF/99, o qual estabelece o indeferimento do pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção, os elementos contidos nos autos, e não constato a necessidade de conhecimento técnico especializado para deslinde da controvérsia.

No mérito, na infração 1, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, atribuído a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O defendente alegou, que em relação à Infração nº 01, ainda que a Fiscalização aponte que as operações discriminadas seriam beneficiadas com isenção ou redução do imposto nas saídas subsequentes, as realizou com 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.

Cabe registrar, que na infração 01, o ilícito fiscal apontado é de que o Autuado se creditou de imposto referente a aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Sobre esta matéria, assim estabelece o art. 9º da Lei 7014/96, *in verbis*:

Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.

Parágrafo único. *O encerramento da fase de tributação referido neste artigo implica que, com a realização efetiva do fato gerador presumido, salvo disposição em contrário, não importa que seja o valor da operação superior ou inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, não caberá a exigência de complementação do imposto, nem a restituição de importância eventualmente paga a*

mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou outra circunstância que exija correção.

Da leitura do dispositivo acima reproduzido, dúvidas não há, que estando as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, é vedado o crédito pelas entradas das mesmas, como quer o Autuado, vedação esta, expressa na lei. Lembrando ainda, que o crédito da referida operação já foi compensado com o valor do imposto calculado no momento da apuração do ICMS/ST, lançado no documento fiscal.

Nas razões defensivas, o Autuado invocou o princípio da não cumulatividade para dizer que o ICMS é apurado pelo confronto entre o valor creditado nas entradas de mercadoria e aquele devido pelas saídas dentro de determinado período. Destacou que não há vinculação entre a mercadoria que ingressou no estabelecimento e aquela que saiu do mesmo. Logo, o crédito do imposto seria de natureza financeira e não física. Disse que não utilizou qualquer crédito fiscal indevido, considerando que realizou o recolhimento do imposto em todas as saídas tributáveis e a Fiscalização deveria cotejar os registros de entradas, com as saídas, diante do resumo de apuração do ICMS. Contudo, sequer analisou as saídas tributadas do estabelecimento.

Em que pese a louvável tese defensiva, observo que contraria disposição constitucional, pois o § 2º, inciso II, do art. 155 da CF/88, sobre esta matéria dispõe de forma diversa. Senão, vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(EC no 3/93, EC no 33/2001, EC no 42/2003 e EC no 87/2015)

(...)

II—operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I—será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II—a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Como não poderia deixar de ser, vai nesse sentido, a Lei do ICMS do Estado da Bahia, conforme dispositivos que reproduzo para melhor esclarecimento, Lei 7014/96:

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.

§ 2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 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;

(...)

§ 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.

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;

Dessa forma, resta indubitoso que a irregularidade apontada no item 01 do Auto de Infração, ora em apreciação, se encontra em absoluta conformidade com a legislação tributária vigente. Mantida a infração 01.

A infração 10 refere-se à utilização a maior de crédito fiscal, relativamente ao ICMS antecipação parcial no tocante a mercadorias adquiridas de outra Unidade da Federação, destinadas à comercialização, nos meses de fevereiro, agosto e outubro de 2014.

O defendente alegou que a Fiscalização desconsiderou todas as guias de recolhimento de ICMS antecipado, à exceção de uma, autuando-a por suposto creditamento superior ao imposto recolhido, tão somente com fulcro em apenas esta única guia de recolhimento analisada.

Sobre esta infração, em sede de informação fiscal, a Autuante esclareceu que não se trata de antecipação total e sim, de antecipação parcial, portanto, a empresa como credenciada faz o recolhimento dia 25 de cada mês, através de um único DAE, o que lhe habilita ao creditamento de forma legítima. Detalhou os recolhimentos e creditamentos apurados nos meses autuados, demonstrando e comprovando através da escrituração fiscal digital do contribuinte, a utilização do crédito fiscal do ICMS antecipação parcial, nos meses apontados, em valor maior do que o efetivamente recolhido.

O defendente alegou também, que o lançamento de ofício aqui discutido foi realizado por presunção e arbitramento.

Esta alegação não corresponde à realidade fática, considerando que conforme esclarecido pela Autuante, os valores exigidos na autuação se basearam nas Notas Fiscais Eletrônicas - NFe e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documentos gerados pelo próprio autuado. Logo, as infrações foram objetivamente apuradas com fundamento no registro das operações do próprio autuado e não há que se falar em presunção.

O defendente alegou ainda, que houve ilegalidade na exigência fiscal, na medida em que foi utilizada a alíquota de 17% sobre a base de cálculo, para todas as operações, de forma indistinta. Quanto à alíquota utilizada pela fiscalização na apuração do *quantum* devido, encontra-se correta. Conforme acertadamente explicou a Autuante na informação fiscal, o SEAI – Sistema Eletrônico de Auto de Infração encontra-se programado e tem o preenchimento automático para a aplicação da alíquota geral, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, 17% (dezessete por cento). No entanto, cabe registrar que o valor histórico adotado no corpo do Auto de Infração, coincide exatamente, com o valor apurado no demonstrativo de cada infração elaborado pela Auditora, onde a alíquota ali expressa é a prevista legalmente, para cada operação, como requer o Autuado em sua defesa.

Considerando que o sujeito passivo não carrega aos autos, elementos de prova necessários com o condão de elidir a acusação fiscal, concluo pela procedência da infração 10.

Em relação ao pedido de redução ou cancelamento da multa, alegando inconstitucionalidade do percentual aplicado de 60%, visto seu entendimento de que foi fixada em patamares que tornam sua cobrança confiscatória, sendo vedado o confisco, sob pena de violação ao direito de propriedade, verifico que não pode ser acatado. Observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista em dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas, em face do disposto no artigo 167, inciso I do RPAF/99. Ademais, foge à competência deste Órgão Julgador, reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigação principal nos termos do art. 158 do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0024/18-7**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$140.808,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso VII, alínea “a”, inciso V, “b” e inciso II, alínea “f” e “b”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR