

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0021/17-0  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0009-06/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04.11.2020

### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0206-11/20-VD**

**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. 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. 3. 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. 4. 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. 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. 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. Reduzida a multa relative à Infração 02, de ofício. Reformada a Decisão recorrida. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 6ª JJF Nº 0009-06/19, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$194.169,68, em razão de oito infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas as infrações 01, 03, 07 e 08, descritas da forma a seguir.

*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 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 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).*

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 28/01/2019 (fls. 319 a 337) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“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.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 350 a 360, mediante o qual ataca a decisão de piso naquilo que se refere às infrações 01, 03, 07 e 08, com base nas razões postas a seguir.

Preliminarmente, alega nulidade do Auto de Infração por vício material. Explica que o acórdão recorrido não acolheu a preliminar de nulidade por entender, equivocadamente, 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 a sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos”.

Argumenta, contudo, que, ao contrário do aduzido pelo acórdão, a descrição do fato gerador contida no mencionado Auto de Infração não deixa clara a razão que teria motivado a D. Fiscalização Estadual a demandar da Recorrente tão vultosa quantia, limitando-se a indicar sinteticamente a suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, o que viola frontalmente os arts. 142 do CTN e 129, §1º, III do CTE. Isto é, além do sintético fundamento apresentado pela D. Fiscalização Estadual como descrição da infração, não há no restante da notificação fiscal qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas pela D. Fiscalização Estadual para infirmar a omissão de recolhimento de ICMS, muito menos a comprovação cabal dessa ocorrência. Assim, entende restar evidenciado que o Auto de Infração é manifestamente 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.

Esclarece que tal descrição genérica afeta diretamente a defesa, tendo em vista que restou à Recorrente a insólita tarefa de presumir as razões das supostas ilegalidades, o que inequivocamente viola o direito ao contraditório e à ampla defesa, plenamente assegurados no art. 5º, LV da CF/88. Ademais, ressalta o entendimento do E. STJ no REsp nº 48.516/SP, já apontado em sua impugnação, de que a presunção da legitimidade que goza o lançamento administrativo não dispensa a Fazenda Pública do seu dever de demonstrar de forma totalmente clara e precisa a metodologia seguida para o arbitramento do imposto supostamente devido.

Portanto, em razão de vício material demonstrado e à luz do direito ao contraditório e à ampla defesa, bem como da jurisprudência acima descrita, a Recorrente pugna pelo acolhimento da preliminar de 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.

Caso não seja acolhida a preliminar de nulidade do Auto de Infração, a Recorrente passa a demonstrar as razões pelas quais também, no mérito, o seu pleito merece acolhimento por este E. Conselho Fiscal.

Explica que o ICMS anteriormente cobrado nas aquisições de mercadorias poderão ser compensados 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. Ensina que 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 nº 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, 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, ainda, que não há vinculação entre a mercadoria que ingressou no estabelecimento do contribuinte e aquela que saiu do mesmo estabelecimento, já que 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. Informa que, no Estado da Bahia, a sistemática de apuração do crédito de ICMS decorrente do princípio da não-cumulatividade está expressamente prevista nos artigos 28, 29 e 31 da Lei nº 7.014/96. Assim 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. 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. Cumpre destacar, desde já, que o presente caso não corresponde à nenhuma destas situações.

Ensina 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 nos seguintes termos, respectivamente, do art. 29, § 4º, II da Lei nº 7.014/96 e dos arts. 290, caput, e 310, II do RICMS, cujos textos transcreve.

Neste ponto, entende relevante destacar os arts. 290 do RICMS e 29, § 4º, II da Lei nº 7.014/96, pois se trata justamente dos fundamentos legais da presente autuação no que tange, respectivamente, às Infrações nºs 01 e 03. No entender da D. Fiscalização Estadual, a Recorrente 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.

Argumenta, todavia, que não pode concordar com a manutenção da autuação, pois observa todas as regras previstas na Lei Complementar nº 87/96 para aproveitamento dos créditos de ICMS. Ainda neste sentido, em relação especificamente à Infração nº 01, destaca que o direito da Recorrente 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.

No presente caso, afirma que o direito ao crédito de ICMS está amparado pelo princípio da não-cumulatividade. Não pode o RICMS ao arremio 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. Portanto, 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. 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, afirma estar amparada pela legislação estadual. Transcreve o texto do art. 32, I do COTEB, em apoio ao seu ponto de vista.

Conclui que tal dispositivo legal evidencia o descabimento da presente exigência fiscal em relação às Infrações nºs 01 e 03, pois demonstra inequivocamente que o creditamento realizado pela Recorrente possui expresso amparo legal. Neste sentido, só se poderia falar em creditamento indevido na hipótese em que as saídas tributadas fossem em proporção menor que o creditamento das respectivas entradas de mercadorias, o que não é o presente caso, segundo

garante.

Ante todo o exposto, destaca a falta de tipicidade da conduta considerada, ou seja, ao contrário do aduzido no acórdão recorrido, a Recorrente 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 03, que, ainda que a Fiscalização Estadual aponte que as operações discriminadas seriam beneficiadas com isenção ou redução do imposto nas saídas subsequentes, a Recorrente 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.

Discorre acerca da impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova, nos termos em que segue.

Afirma que o acórdão recorrido aduziu que a exigência fiscal não teria sido lavrada em mera presunção, tendo em vista que a suposta utilização indevida de crédito fiscal teria sido apurada pelo Fisco na própria Escrita Fiscal da Recorrente. Argumenta, contudo, que a lavratura de Auto de Infração contra o contribuinte tem como pressuposto o procedimento de fiscalização prévia, por meio do qual a D. Fiscalização Estadual possui amplos poderes para requerer e o dever de analisar todos os documentos necessários à minuciosa verificação dos fatos alegados na autuação.

Explica que, no Estado da Bahia, faz parte desse procedimento prévio, absolutamente imprescindível à constituição do crédito tributário, a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais 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, todavia, alega que a Fiscalização Estadual não solicitou da Recorrente qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, solicitou esclarecimentos quanto às operações que poderiam ser facilmente sanadas apenas com a análise simples dos livros fiscais correspondentes. Entretanto, após terem identificado supostas inconsistências no recolhimento do tributo incidente sobre operações realizadas entre janeiro e dezembro de 2014, ao invés de intimar a Recorrente para prestar esclarecimentos sobre meros indícios de irregularidade, o Fisco preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da impugnação. Assim, entende não restarem dúvidas de que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios e que a D. Fiscalização Estadual se valeu de mera presunção para a sua formalização. 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 D. Fiscalização Estadual 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.

Nesse cenário, sustenta restar comprovada novamente a integral falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência da infração pela D. Fiscalização Estadual, ou seja, a Recorrente não cometeu a infração da qual foi acusada porque não deixou de recolher qualquer valor de imposto devido. Exatamente por isto, a penalidade aplicada não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente.

Por fim, 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. Defende que não se

pode presumir que todas as mercadorias vendidas pela Recorrente se submetem ao regime de tributação normal. Tal presunção equipara à tributação mais onerosa 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%, conforme foi mantido indevidamente pelo v. acórdão recorrido.

Por fim, sustenta a abusividade da multa imposta. Alega que, no tocante à abusividade da multa aplicada no percentual de 60%, o v. acórdão recorrido se limitou a afirmar que o ato de declarar a inconstitucionalidade dessa sanção ou, ainda, o ato de se negar a aplicar a norma que a prevê, não fariam parte da competência do órgão julgador. Nesse ponto, destaca que a Recorrente não busca a declaração de inconstitucionalidade da referida sanção por este E. Conselho. Ressalta novamente que a sua pretensão é tão somente a redução para um patamar razoável e proporcional.

Isso porque, explica, sob qualquer ângulo que se observe a questão, é preciso admitir que a referida multa é absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que corresponde a mais da metade do valor do próprio tributo que, como já demonstrado, é indevido. A esse respeito, note-se 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. A esse respeito, ressalta-se 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. Nessa mesma linha, lembra que o art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito.

Conforme já demonstrado pela Recorrente em sua impugnação, alega que o entendimento jurisprudencial do E. STF firmou-se no sentido de que configura intuito confiscatório a multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto não recolhido. A título exemplificativo, transcreve decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia no sentido da ilegalidade da aplicação de multa com caráter abusivo e que extrapola os limites do razoável.

Portanto, conclui restar demonstrada a abusividade da penalidade imposta, tendo em vista a sua clara violação aos princípios constitucionais e à jurisprudência dos Tribunais pátrios, razão pela qual a Recorrente requer, não a decretação de sua inconstitucionalidade, mas, tão somente, a sua redução para patamares razoáveis e proporcionais.

Clama pela realização de diligência e de prova pericial. No tocante ao pedido de realização de prova pericial formulado pela Recorrente em sua impugnação, informa que o acórdão recorrido entendeu que, primeiramente, a prova do cometimento das Infrações não dependeria do conhecimento especial de técnicos. Ademais, ressaltou que estariam presentes nos autos elementos de prova suficientes para que o órgão julgador formasse a sua convicção e proferisse a sua decisão.

Argumenta, todavia, que tal entendimento viola frontalmente os princípios da verdade real, do contraditório e da ampla defesa. Por essa razão, a Recorrente reitera o seu pedido para que o presente processo seja convertido em diligência, bem como que lhe seja assegurado o direito à produção de qualquer meio de prova em Direito admitidos, em especial pela posterior juntada de novos documentos, de forma a comprovar que não pode ser compelida a recolher os supostos débitos que foram mantidos indevidamente pelo v. acórdão recorrido.

Diante do exposto, a Recorrente pleiteia seja dado integral provimento a este Recurso Voluntário, para que, reformando-se o v. acórdão recorrido, sejam integralmente canceladas as Infrações Fiscais nºs 01, 03, 07 e 08 ora remanescentes.

Por fim, em respeito ao princípio da verdade material, a Recorrente pleiteia lhe seja assegurado o direito à produção de todos os meios de prova em Direito admitidos, em especial a realização de diligência, bem como a posterior juntada de novos documentos.

Termos em que, pede deferimento.

## VOTO

Quanto à preliminar de nulidade por falta de clareza na descrição da infração, noto que a Recorrente não especifica a que infração está a se referir, pecando, a sua petição, por referências genéricas, impedindo que se possa estabelecer uma vinculação entre os seus argumentos e a conduta infratora supostamente mal delineada. Considerando que o objeto do presente recurso atinge as infrações 01, 03, 07 e 08, limito, a minha análise, a essas condutas.

A Infração 01 foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária*”. Consta ainda o seguinte: “*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*”.

Às folhas 25/38, consta o Anexo 1, acima referido, impresso, contendo uma extensa relação analítica de todas as notas fiscais de entrada consideradas no levantamento fiscal, com indicação de número, data, CFOP, CNPJ do destinatário, descrição da mercadoria, NCM e demais elementos quantitativos da operação, além da quantificação do crédito indevido.

Como se depreende da análise dos elementos de prova acostados ao processo, não há margem de dúvida relativamente a qualquer dos elementos da operação autuada, cuja motivação se encontra descrita no próprio tipo, qual seja, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação.

Tal metodologia orientou a instrução do lançamento naquilo que se reporta às demais infrações, pois se referem, todas, a creditamento indevido, cujas motivações se encontram expressas no tipo legal.

De fato, a Infração 03 foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto*”. Da mesma forma que fez com relação à Infração 01, a Autuante complementou, informando que “*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*”.

Às folhas 44/46, consta, igualmente, o Anexo 3, acima referido, impresso, contendo uma extensa relação analítica de todas as notas fiscais de entrada consideradas no levantamento fiscal, com todas as indicações necessárias à perfeita indicação das operações, da mesma forma como foi feito com a Infração 01. Não há, portanto, justa causa para a alegação de nulidade, deduzida pela Recorrente.

Tal se deu, também, com as infrações 07 e 08, as quais se referem, igualmente, a creditamentos indevidos associados a ausência de documento fiscal (Infração 07) e a inobservância à proporcionalidade no creditamento dos bens do ativo imobilizado (Infração 08). Os anexos 07 e 08 se encontram impressos, às folhas 80/83, com todas as indicações pertinentes.

Inexiste, portanto, o vício processual apontado, impondo-se a rejeição das nulidades suscitadas.

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da minha convicção.

No mérito, referindo-se, conjuntamente, às infrações 01 e 03, alega que possui direito ao creditamento do imposto destacado nas operações de entrada, argumentando que tal assertiva decorre do princípio da não cumulatividade.

Como visto, trata-se de infrações consistentes na utilização indevida de crédito fiscal. A Infração

01 decorre da aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, enquanto que a Infração 03 decorre da aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção ou redução da base de cálculo, nas saídas subsequentes.

Relativamente às aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, a glosa do crédito não representa uma negativa à compensação do imposto pago nas entradas, mas apenas o reconhecimento de que a tributação ocorre de forma monofásica, na origem, momento em que se dá a compensação pertinente do tributo já destacado, deduzindo-o daquele projetado para as operações futuras. Não assiste, portanto, razão ao Sujeito Passivo.

Relativamente às aquisições de mercadorias beneficiadas com isenção ou redução da BC, o direito ao crédito existe, mas de forma parcial, e proporcionalmente ao montante do imposto a incidir na etapa subsequente. Por isso, é de rejeitar a argumentação da Recorrente.

Ainda no que se refere à Infração 03, quanto à alegação de que realizou o recolhimento integral do tributo nas saídas isentas, que sequer deveriam ter sido tributadas, é importante destacar que pode, o Contribuinte, peticionar à repartição fazendária, acostando os elementos de prova de que possua, com vistas a obter a devolução daquilo que foi indevidamente recolhido, observando o procedimento disciplinado na legislação. Tal fato, todavia, uma vez provado, não convalida o creditamento realizado pelo estabelecimento autuado.

Diferentemente do que afirma a empresa Recorrente, a autuação não decorreu de qualquer presunção, mas de créditos lançados indevidamente na escrita da empresa, cujos montantes serviram de referência para a elaboração do Auto de Infração. A alíquota de 17%, referida pela empresa, não foi determinante para apuração do *quantum debeatur*, cujos valores se encontram destacados nas notas fiscais de entrada.

Por fim, quanto à alegada abusividade da multa, registre-se que é a prevista na lei, sendo vedado a este colegiado afastá-la, por absoluta incompetência para tal.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Contudo, de ofício, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, reduzo a multa de 150% para 100%, aplicada na Infração 02, cuja conduta foi assim descrita: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado. ...*”. Faço-o para cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores, conforme no art. 42, V, “a”, da Lei nº 7.014/96, com a nova redação, dada pela alteração da Lei nº 14.183, de 12/12/19, com efeitos a partir de 13/12/19.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário e, de ofício, reformar a Decisão recorrida, julgando **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0021/17-0**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o recorrente 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 100% sobre R\$304,13, previstas no art. 42, incisos II, “f”, VII, “a” e V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS