

**PROCESSO** - A. I. Nº 269200.3019/16-1  
**RECORRENTE** - GAZIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0096-03/17  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/02/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0358-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO NA LEGISLAÇÃO. GLOSA DA PARCELA UTILIZADA INDEVIDAMENTE. O autuado possui o amparo do benefício de redução de carga tributária prevista no art. 3-G do Decreto nº 7799/00, nas operações de saídas de mercadorias com destino a consumidor final, pessoa física ou jurídica, localizados em outra unidade da Federação e registrou em sua EFD- Escrituração Fiscal Digital, créditos em valor superior ao estabelecido no referido Decreto. O contribuinte não traz ao processo elementos de prova capazes de elidir a acusação fiscal. Infração caracterizada. Rejeitadas preliminares de nulidades suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 07/12/2016, o qual exige crédito tributário no valor de R\$1.079.557,89, acrescido da multa de 60%, em razão de utilização de crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor.

O contribuinte está autorizado a operar nos termos do art. 3-G do Decreto nº 7799/00, o qual permite a utilização de crédito presumido nas operações de saídas de mercadorias com destino a consumidor final, pessoa física ou jurídica, localizados em outra unidade da Federação, de forma que a carga tributária resulte em 2%. Desta forma, ao calcular o crédito presumido nos termos expostos, o contribuinte utilizou-se de valor superior, não permitido na legislação, nos meses de maio de 2013 a fevereiro de 2014, abril a novembro de 2014 e janeiro a outubro de 2015 (infração 01.04.01).

Após a devida instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) entendeu pela Procedência em conformidade com o entendimento que segue abaixo colacionado:

### VOTO

*O defendente suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que o lançamento tributário não deixou evidenciada a perfeita adequação entre a hipótese normativa e a situação de fato sob análise. Disse que a ausência de descrição clara do fato imputado e deficiência da fundamentação jurídica do auto, dificultou o exercício do direito de defesa, implicando insanável nulidade do lançamento.*

*Analizando os elementos que compõem este PAF, principalmente o teor das razões de defesa, vejo que ao contrário do alegado, não é o que se depreende de sua impugnação fiscal.*

*Observe que não houve a falta de motivação aduzida, na medida em que foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática. O Autuante descreveu detalhadamente os fatos que resultaram na infração, inclusive expondo a irregularidade constatada, nas próprias folhas do Auto de Infração, conforme pode ser verificado na fl.1.*

*Verifico que foram indicados e detalhados os dados e cálculos que compõem o lançamento fiscal, conforme planilhas demonstrativas contidas no CD fl.11, entregues ao defendente, recibo fls.07/08, apontando as razões que levaram o Autuante a determinar o descumprimento da obrigação principal.*

*A autoridade administrativa constituiu o crédito tributário verificando e registrando a ocorrência do fato*

*gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, tudo em absoluta consonância com o art. 142 do CTN, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório.*

*Não vislumbro na autuação qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento da infração, a qual foi devidamente fundamentada em demonstrativos analíticos e documentos fiscais, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, inexistindo o alegado cerceamento do direito de defesa, por falta de fundamentação legal da autuação. Em verdade, os dispositivos do regulamento considerados infringidos pelo contribuinte foram indicados no Auto de Infração, bem como, o dispositivo legal referente à multa indicada.*

*Registro que ainda que houvesse erro na indicação de dispositivos regulamentares, o que no presente caso não ocorreu, não implicaria nulidade da autuação fiscal, conforme dispõe o art. 19 do RPAF/99, visto que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

*Quanto aos Acórdãos reproduzidos pelo autuado em sua defesa, com a intenção de reforçar sua tese de nulidade do presente auto de infração, considero que eles não se prestam como paradigmas para o caso em lide, pois são referentes a situações diferentes da autuação em tela.*

*Rejeito, portanto, as nulidades suscitadas, visto que o sujeito passivo compreendeu perfeitamente do que está sendo acusado, tanto é assim, que em sua defesa utilizou dados do levantamento fiscal para embasar sua contestação. Não verifico dessa forma, qualquer dos pressupostos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.*

*No mérito, o autuado foi acusado de ter utilizado crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. Consta na descrição dos fatos que o contribuinte está autorizado a operar nos termos do art. 3-G do Decreto 7799/00, o qual permite a utilização de crédito presumido nas operações de saídas de mercadorias com destino a consumidor final, pessoa física ou jurídica, localizados em outra unidade da Federação, de forma que a carga tributária resulte em 2%. Ao calcular o crédito presumido nos termos expostos, o contribuinte utilizou-se de valor superior, não permitido na legislação, nos meses de maio de 2013 a fevereiro de 2014, abril a novembro de 2014 e janeiro a outubro de 2015.*

*Vale registrar por importante, que não existe controvérsia sobre a carga tributária a ser aplicada no caso em discussão, considerando que em processo de consulta nº 01630320172 de 12/04/2013, dirigida à GECOT/DITRI, pelo próprio autuado, se encontra expresso que: “nas saídas interestaduais de mercadorias comercializadas por meio de internet ou telemarketing, destinadas a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, fica concedido crédito presumido de forma que a carga tributária seja equivalente a 2% (dois por cento) do valor da operação de saída, vedada a utilização do crédito relativo a operação de entradas”.*

*O defendente alegou que realizou levantamento, por amostragem e de forma aleatória, de operações geradoras de crédito presumido que constituíram objeto da análise fiscal. Assegurou que revisando cada uma delas, pôde observar que não houve qualquer ilegalidade, excesso ou vício na apuração do crédito presumido (Anexo III – Planilha com amostra de operações – em CD fl.30).*

*O autuante na informação fiscal esclareceu que do levantamento fiscal constam duas planilhas: na primeira, denominada “Sintético”, estão elencados os valores de crédito presumido disponíveis mensalmente para utilização e os valores que foram efetivamente utilizados pela Autuada em sua apuração mensal do imposto (EFD). A diferença entre eles resulta em aproveitamento a mais de crédito fiscal presumido do ICMS, objeto do presente lançamento fiscal.*

*Já na segunda planilha, denominada “Analítico”, estão demonstradas nota por nota e por produto, o cálculo da parcela aproveitável de crédito presumido, segundo a legislação vigente. Explica que é a totalização mensal desses créditos que consta da planilha “sintética”, já referida.*

*Analizando os elementos constantes neste PAF, em especial o demonstrativo por amostragem elaborado pelo sujeito passivo, contido no CD fl.30, constato que as alegações defensivas não possuem o condão de elidir ou trazer qualquer modificação ao lançamento de ofício, por carecer de suporte fático ou jurídico. Verifico que da referida planilha constam algumas operações em que o autuado demonstra a metodologia utilizada na elaboração do cálculo que deve ser realizado para apurar o crédito presumido alvo da presente discussão. Metodologia esta, diga-se de passagem, exatamente igual a levada a efeito pelo fiscal autuante para apuração do débito consignado nos demonstrativos que dão suporte à acusação fiscal.*

*Por outro lado, do levantamento fiscal que serviu de base na apuração do imposto devido, CD fl.11, observo que se encontra detalhado mensalmente, constando do demonstrativo analítico, dentre outras informações: data da operação, número da nota fiscal, produto, chave de acesso ao documento fiscal, valor total da nota, base de cálculo, alíquota aplicável, imposto devido, carga tributária (crédito presumido) permitida nos termos da legislação vigente e o crédito presumido que foi apropriado pelo autuado.*

*Nessa linha de raciocínio, o valor mensal apurado como carga tributária permitida (crédito presumido determinado no Decreto 7799/00) foi transferido para o demonstrativo “Sintético” e comparado com o crédito presumido utilizado mensalmente na EFD – Escrituração Fiscal Digital do autuado, onde se verifica claramente, que estes valores foram lançados a maior, exatamente como consta da acusação fiscal.*

*Neste caso, para descaracterizar a irregularidade que lhe foi imputada, caberia ao autuado, a partir dos números consignados no levantamento fiscal, comprovar que os valores utilizados em sua escrituração fiscal digital/EFD, eram exatamente iguais ao cálculo realizado pelo fiscal autuante, providência que não foi tomada pelo autuado.*

*Na assentada de julgamento, dia 17/05/2007, o patrono do autuado, em sustentação oral, alegou que as diferenças apontadas no lançamento de ofício em lide, seriam decorrentes de operações acobertadas por notas fiscais com CFOP 6119 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, que teriam sido desconsideradas pela fiscalização.*

*Entretanto, tal alegação foi desprovida de qualquer prova que conduzisse a apreciação deste fato, por esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal, nesse sentido, visto que não se apresentou um único documento fiscal ou mesmo, não se desincumbiu de apontar nos livros de sua EFD, registro de nota fiscal com o citado Código Fiscal de Operações.*

*Assim, de acordo com os argumentos esposados acima e considerando a ausência de elementos de provas hábeis e capazes de elidir a acusação fiscal, a autuação é totalmente subsistente. Esclareço, ainda, que não compete a este Órgão Julgador buscar provas de operações que estão em poder do sujeito passivo, a quem toca o ônus probandi.*

*Ressalto que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido a irregularidade lançada na peça acusatória e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração. Dessa forma, mantenho integralmente o Auto de Infração.*

*O autuado solicitou que as intimações referentes ao presente processo administrativo, sejam encaminhadas ao seu advogado, Leonardo Sperb de Paola, em relação a quaisquer atos ou decisões relativas ao processo, que poderá ser feita no endereço: Rua Jaime Balão, 331, CEP 80040-340, Curitiba, Paraná, telefone (41)3223-4059, e-mail [publicacoes@dpadv.com.br](mailto:publicacoes@dpadv.com.br), sob pena de nulidade. Registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso, pelos seguintes fundamentos:

Inicialmente, tece um breve relato dos fatos e adentra nas razões recursais.

Afirma ser o Auto de Infração insubsistente, uma vez que a fundamentação fática e legal é deficiente.

Aduz que a Autoridade Lançadora se limita a afirmar que, de acordo com o Decreto nº 7799, o contribuinte tem direito a crédito presumido nas operações de saídas de mercadorias com destino a consumidor final a outras unidades da federação, de forma que a carga tributária resulte em 2%. Todavia, a infração se mostra imprecisa pelos seguintes motivos:

- a) Não foi indicado como, quando e porque teria ocorrido o excesso imputado;
- b) O demonstrativo que acompanha a autuação limita-se a listar os créditos presumidos que, segundo a Autoridade Fiscal, seriam passíveis de utilização, sem identificar qualquer equívoco na apuração do contribuinte, tampouco especificar quais créditos estariam sendo contestados ou glosados;
- c) A fundamentação legal tampouco auxilia no esclarecimento da infração imputada, uma vez que se encontra incompleta: “... arts 269 e 270 e incisos (a depender da hipótese) do RICMS/BA”;
- d) Não se pode compreender se a imputação seria decorrente de qualquer inobservância aos termos do Decreto nº 7799; se teria o contribuinte se apropriado de créditos em operações destinadas a outros sujeitos que não o consumidor final, ou em operações internas;
- e) Não há qualquer indicativo sobre qual é exatamente a infração cometida pela Impugnante.

Entende que a infração não explicitou com clareza a conduta impingida, tendo a recorrente que defender-se às cegas, sem compreender a origem e fundamento da exigência que lhe foi imposta. A ausência de descrição clara do fato imputado e deficiência da fundamentação jurídica do auto dificultaram o exercício do direito de defesa pelo contribuinte, implicando insanável nulidade do lançamento, com base no art. 18, IV do RPAF/99.

Assim, colaciona no bojo recursal acórdãos do CONSEF sobre a matéria, bem como precedentes do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Ademais, superando a alegação de nulidade, a recorrente informa que o autuante, ao levantar as operações sujeitas a crédito presumido, limitou-se a listar as sujeitas ao CFOP 6108 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte), ignorando um grande universo de operações que também são suscetíveis de aplicação do benefício fiscal (destinadas a consumidor final em outras UFs, na forma do art. 3º-G do Decreto nº 7799), embora classificadas em outros códigos fiscais.

Exemplificativamente, cita que as operações com CFOP 6119, CFOP 6102, CFOP 6117, CFOP 6949 também são passíveis de gerar crédito presumido na forma do art. 3º-G do Decreto nº 7799, e, no entanto, não foram consideradas na apuração fiscal (nenhuma delas consta das planilhas analíticas de operações alcançadas pelo benefício). Informa que esses CFOPs abrigam tanto operações destinadas a contribuintes como a não contribuintes, e cumpria à fiscalização distinguir umas de outras, e não presumir, como aparentemente o fez, que a totalidade delas envolveria contribuintes.

Acrescenta que determinados destinatários de operações realizadas pela Recorrente ostentam dupla condição: contribuintes em relação a determinados operações, não contribuintes em relação a outras. Caso típico das empresas hoteleiras, que adquirem bens destinados ao fornecimento de alimentação aos hóspedes, operação sujeita ao ICMS, mas também outros bens relacionados exclusivamente ao serviço de hotelaria: colchões, equipamentos de ar-condicionado etc. Enquanto àqueles não se aplica o art. 3º-G, estes certamente se enquadram no regime de crédito presumido.

Assim, defende que a ausência das discriminações apresentadas torna, mais uma vez, nulo o Auto de Infração.

Outrossim, afirma a recorrente que aplicou a alíquota de 17% nas operações de saída interestadual (e não a de 12%, que diz respeito a operações interestaduais endereçadas a contribuintes, que é precisamente aquela que dizia respeito a não contribuintes em outros Estados).

Afirma que mesmo que essa contradição não implicasse na nulidade do auto, restaria então reconhecer que ele deve ser corrigido, para, no lugar da alíquota de 17%, aplicar-se a de 12%, própria às operações interestaduais destinadas a destinatários contribuintes, conforme preceitua o art. 15, II da Lei nº 7.014/96.

Neste passo, defende a recorrente o necessário reconhecimento dos créditos gerados nas operações de entrada dos bens revendidos.

Informa que esses créditos de operações de entrada não podiam ser utilizados cumulativamente ao incentivo fiscal, como se verifica no art. 3º-G do Decreto, parte final.

Assim, afirma que se admitindo, para argumentar, que não caberia o aproveitamento de crédito presumido nas operações listadas pela fiscalização, seria então indispensável considerar o crédito da operação de entrada, cuja utilização só foi vedada em razão da utilização daquele. Como não era possível utilizar ambos, tampouco rejeitar ambos, sob pena de vulneração ao princípio da não cumulatividade.

Deste modo, defende a anulação do auto, ou, alternativamente, o refazimento do demonstrativo de apuração do débito, computando-se, no seu cálculo, os créditos passíveis de aproveitamento, ou seja, os créditos gerados nas operações de entrada.

Por fim, requer seja dado provimento ao presente Recurso, ao efeito de:

- i) Cancelar-se integralmente o auto de infração, por nulidade do lançamento, nos termos do art. 18, I e VI, a, do RPAF/BA; ou, subsidiariamente,*
- ii) Caso rechaçada a nulidade, determinar-se, no cálculo do débito:*
  - ii.1) sejam excluídas operações com os CFOPs 6119, 6102, 6117, e 6949 destinadas a não contribuintes;*
  - ii.2) sejam excluídas operações de venda relacionadas à prestação de serviços de hotelaria, especialmente de colchões e equipamentos de ar-condicionado;*
  - ii.3) seja aplicada, no lugar da alíquota de 17%, a de 12%; e*
  - ii.4) sejam reconhecidos os créditos das operações de entrada (que deixaram de ser aproveitados) no lugar dos créditos presumidos glosados, de modo que o débito, se houver algum, resulte da seguinte operação: créditos presumidos glosados (-) créditos efetivos gerados nas operações de entrada.*

Levando-se em considerações as razões apresentadas pela recorrente, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu converter o feito em diligência ao autuante para que este se manifestasse com base nas seguintes solicitações:

- a) Explicar se foi considerada a alteração legislativa ocorrida em relação ao crédito presumido de forma que a carga tributária seja equivalente a 2% para 3%;
- b) Esclarecer se o contribuinte não utilizou qualquer crédito fiscal sobre a operação de entrada dos produtos que foram objeto da autuação. Segundo o Patrono do estabelecimento autuado, foi lançado o crédito fiscal e feito o estorno integral.
- c) Com relação aos valores exigidos esclarecer como foi apurado. Tomando por exemplo uma venda interestadual no item 2 acima com valor de R\$139,00 aplicado alíquota de 17% resulta em valor de R\$23,63. Foi indicado no demonstrativo “carga tributária” de R\$2,78 que corresponde a 2% e crédito presumido de R\$20,85 que corresponde a 15%.

Em resposta (fl. 119/121), o autuante informa que, por equívoco da autuação não foi observada para efeito de cálculo do tributo lançado, necessitando sua retificação, uma vez que foi considerada uma carga tributária menor (2%) que a devida (3%) para as operações ocorridas de maio a novembro de 2013, procedendo com a devida correção.

A não observância do equívoco resultou em um lançamento a menor no valor total de R\$58.522,79. Assim, a carga tributária de 2% nas operações em questão só passa a vigorar a partir de 01/12/2013, com alteração do art. 3º-G do Decreto nº 7799/00, dada pelo Decreto nº 12.533/10.

Como o valor lançado não pode ser majorado, o autuante mantém os valores originais. Quanto aos demais valores lançados, entende que não sofreram alteração, permanecendo hígidos os demonstrativos de débito originais acostados ao Auto de Infração, uma vez que não foram submetidos a ultrapassada legislação.

Afirma que o contribuinte usou crédito fiscal em maior valor que o permitido pela legislação tributária (conforme demonstrativos), sendo a diferença apurada objeto deste lançamento.

Ademais, destaca que os valores registrados pelo contribuinte e constantes dos demonstrativos de débito amplamente referidos e disponibilizados nos arquivos digitais referentes às EFDs entregues pelo autuado, gravados em mídia CD anexa ao auto à fl. 11.

Conclui entendendo pela manutenção integral do auto de infração, ressaltando a possibilidade/necessidade de lançamento complementar, na forma exposta na diligência.

Em manifestação (fls. 131/139), o contribuinte afirma as informações do auditor não são suficientes para esclarecer duas questões essenciais para o julgamento:

- a) a simples descon sideração de operações destinadas a consumidores final (não contribuintes), registradas com CFOPs distintos do 6.108; e
- b) a inconsistência na alíquota aplicada e no reconhecimento de créditos decorrente de operações de entrada.

Aponta que ao levantar as operações sujeitas a crédito presumido, o Auto de Infração limitou-se a listar as sujeitas ao CFOP 6108 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada

a não contribuinte), ignorando um grande universo de operações que também são suscetíveis de aplicação do benefício fiscal (destinadas a consumidor final em outras UF's, na forma do art. 3º-G do Decreto nº 7799), embora classificadas em outros códigos fiscais, tais como CFOP 6119, CFOP 6102, CFOP 6117, CFOP 6949, os quais também são passíveis de gerar crédito presumido na forma do art. 3º-G do Decreto nº 7799, e, no entanto, não foram consideradas na apuração fiscal (nenhuma delas consta das planilhas analíticas de operações alcançadas pelo benefício).

Acresce que determinados destinatários de operações realizadas pela Recorrente ostentam dupla condição: contribuintes em relação a determinadas operações, não contribuintes em relação a outras. Caso típico das empresas hoteleiras, que adquirem bens destinados ao fornecimento de alimentação aos hóspedes, operação sujeita ao ICMS, mas também outros bens relacionados exclusivamente ao serviço de hotelaria: colchões, equipamentos de ar-condicionado etc. Enquanto àqueles não se aplica o art. 3º-G, estes certamente se enquadram no regime de crédito presumido.

Como exemplo a apuração relativa ao período de maio/2013, suscita que o Auditor Fiscal considerou o valor de R\$23.344,99 como crédito utilizado indevidamente, eis que, no referido mês, a Recorrente tem direito ao crédito total correspondente a R\$68.052,29, composto pelas seguintes verbas:

- a) R\$44.707,30: venda direta a não contribuinte (CFOP 6.108); e
- b) R\$23.345,00: vendas a ordem efetuadas a não contribuintes (CFOP 6.119).

Afirma e colaciona na petição o valor total do crédito, relativo às vendas efetuadas a não contribuintes diretamente ou na modalidade venda a ordem, foi indicado pela Recorrente em sua apuração do ICMS, evidencia que o Auto de Infração desconsiderou diversas operações passíveis de gerar o crédito presumido.

Assevera ainda que o autuante, contraditoriamente ao art. 15, 'b', II do RICMS/BA, aplicou no cálculo do tributo devido, a alíquota de 17%, própria a operações interestaduais destinadas a não contribuintes, e não a de 12%, que diz respeito a operações interestaduais endereçadas a contribuintes, não estando muito claro no quadro resumo que integra o auto.

Assim, conclui pela anulação do auto, ou, alternativamente, o refazimento do demonstrativo de apuração do débito, computando-se, no seu cálculo, os créditos passíveis de aproveitamento, ou seja, os créditos gerados nas operações de entrada. Dessa maneira, o débito, se houver algum, resultará da seguinte conta:

*CRÉDITOS PRESUMIDOS GLOSADOS (-) CRÉDITOS EFETIVOS GERADOS NAS OPERAÇÕES DE ENTRADA = DÉBITO (OU CRÉDITO A FAVOR DO CONTRIBUINTE)*

Em resposta ao quanto questionado, o autuante informa que, em relação ao primeiro questionamento, a recorrente nas quatro vezes que atuou nos autos, poderia ter acostado a documentação probatória de suas alegações, deixando de fazer, ou porque não a possui em sua realidade, ou porque atuou com completo descaso em relação a matéria tributária e ao processo administrativo para composição da lide.

Quanto a suposta utilização equivocada de alíquota, entende que o recorrente faz confusão, pois mistura o fato da utilização nos termos do benefício fiscal em comento, subtraindo do valor do crédito utilizado pela autuada, sendo a diferença apurada levada ao lançamento.

Explica que no lançamento, os débitos lançados foram calculados pela operação aritmética de subtração, ou seja, foi calculado o valor do crédito presumido passível de utilização nos termos do benefício fiscal em comento e subtraído do valor do crédito utilizado pela autuada, sendo a diferença apurada levada ao lançamento.

Assim, considerando-se apenas os valores lançados no Auto de Infração, estes foram calculados minuciosamente nos demonstrativos de débito ANEXO 01. Tanto a alíquota de 17%, como a decorrente da base de cálculo (obtida pela divisão do imposto lançado pela alíquota), estão presentes apenas para compor o ato administrativo, já que o imposto não foi calculado mediante

a aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo.

Afirma que o que importa é o valor do ICMS lançado e não a alíquota utilizada. Essa poderia ser qualquer uma, pois, em sendo diferente de 17% o que iria ser afetada seria a base de cálculo e não o valor cobrado.

Situação diferente é quanto a alíquota a ser aplicável nas operações de saídas interestaduais não amparadas pelo art. 3º-G do Decreto nº 7799/00, ou seja, quando destinadas a contribuinte do ICMS. Nestas operações a alíquota aplicável seria a interestadual, bem como teria a autuada o direito à apropriação dos créditos do imposto nas respectivas operações anteriores de entradas com as mesmas mercadorias.

Assim, assevera que a alíquota descrita no Auto de Infração em nada interfere no valor do débito lançado.

Quanto às supostas operações de saídas para contribuintes localizados em outros estados da Federação em que a autuada teria se valido da alíquota interna (maior) e não da alíquota interestadual (menor), pra cálculo de imposto devido, esta diferença, caso exista e seja comprovada, poderia ser objeto de pedido de restituição de indébito, na forma do RPAF/BA. O mesmo se aplica ao direito ao crédito supostamente não utilizado pela anterior entrada da respectiva mercadoria.

Porém, afirma que tal situação apenas se pode conceber em hipóteses, já que há qualquer prova material de que tal fato tenha-se efetivado. Assim, impossível conjecturar os valores de crédito de ICMS em favor da autuada, já que não existe de fato comprovação de operações neste sentido.

Frisa ser possível o pedido de restituição do indébito, caso haja a devida comprovação e enquanto não esgotado o prazo prescricional previsto em lei.

Conclui pela manutenção integral com a ressalva citada anteriormente.

Em sessão de julgamento realizada em 13/11/2018, esta 1ª CJF decidiu converter o feito em diligência à PGE/PROFIS para Parecer Jurídico, com base nas seguintes considerações:

*Considerando que a autuação versa sobre benefício de redução de carga tributária prevista no art. 3-G do Decreto nº 7799/00, nas operações de saídas de mercadorias com destino a consumidor final, pessoa física ou jurídica, localizados em outra unidade da Federação;*

*Considerando a previsão e as condições para que os Estados e o Distrito Federal deliberem sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais/financeiros instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos da LC 160/17, assim como as disposições contidas no Convênio ICMS 190/17.*

Em resposta (fls. 156/157), o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior pontua que o benefício em destaque, objeto do lançamento, trata de crédito presumido concedido ao contribuinte, em face de operações de venda para fora do Estado, arrimado em condições estabelecidas no repositório legal. Ou seja, o Estado concede ao contribuinte a possibilidade de auferir crédito não decorrente do mecanismo da não cumulatividade, em face do preenchimento dos requisitos ficados no Decreto nº 7799/00.

Frisa que o crédito presumido não é um crédito vinculado a não cumulatividade, mas um crédito de incentivo fiscal. Assim, entende que o contribuinte fruiu de um crédito não derivado da apuração da não cumulatividade, utilizando-se mais do que permitido presuntivamente pelo Decreto nº 7799/00.

Assim, a revalidação imanente à LC 160/17 não tem nenhuma interferência na espécie, pois o que se está a discutir é um crédito-incentivo concedido pelo próprio Estado da Bahia, que possibilitava ao autuado recolher menos imposto para o Estado.

Explica que no presente caso, além do crédito presumido concedido pelo Estado da Bahia, o contribuinte se creditou num patamar superior ao concedido, não havendo que se falar numa possível convalidação, salvo para restabelecer o limite de 2% ou 3%, nunca acima disto.

Por tais razões, entende o Procurador que as normas preconizadas na LC 160/17, assim como nas disposições contidas no Convênio ICMS 190/17, não possuem qualquer interferência no lançamento, tendo em vista que o contribuinte se creditou a mais do que o previsto no benefício ora convalidado, sendo viável apenas a exclusão do crédito presumido utilizado no patamar de 2% ou 3%, fixado no Decreto nº 7799/00.

Em Despacho (fls. 158/160), a Procuradora Assistente, Dra. Rosana Maciel Passos, acolheu o pronunciamento do precitado Procurador, salientando que foi editado o Decreto 18.270/18, contendo a relação de atos normativos relativos a incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais concedidos pelo Estado da Bahia sem prévia celebração de acordo interestadual, e que se pretendeu convalidar com espeque no Convênio 190/17.

Informa que dentre os atos normativos ali contidos encontra-se o Decreto nº 7799/00, com especificação dos benefícios por ele concedidos, dentre os quais o crédito presumido nas saídas interestaduais de que cuida este processo, motivo pelo qual, cumprida a exigência convenial, restam convalidados os benefícios concedidos pelo Decreto nº 7799/00, nada mais havendo a se perquirir em relação ao Convênio 190/17.

Em sessão de julgamento realizada em 14 de agosto de 2019, após análise do demonstrativo analítico do autuante em mídia eletrônica acostada à fl. 123, a título de exemplo, verificou-se que, no mês de maio de 2013 a base de cálculo utilizada pelo autuante para efeito do cálculo do crédito presumido permitido foi de R\$319.337,80, enquanto que, na DMA consta uma base de cálculo de R\$486.087,80, cujo valor impositivo resulta no crédito presumido utilizado pelo autuado, no valor de R\$68.052,29.

Verificou-se tal fato também no mês de março de 2015, respectivamente, com os seguintes valores: R\$2.171.509,59 (base de cálculo do autuante) e R\$2.673.042,87 (base de cálculo da DMA).

Assim, esta 1ª CJF converteu o feito novamente em diligência ao autuante para que este esclarecesse as razões da base de cálculo, aplicada no seu levantamento fiscal ser inferior à declarada pelo contribuinte em suas declarações (DMA).

Em resposta (fl.172/175), o autuante informa que apenas as operações elencadas nos demonstrativos citadas foram objeto da autuação, e não o total das operações do contribuinte no período fiscalizado.

Desta forma, explica que as DMA's não serviram como documentos aptos a embasarem o Auto de Infração, mas as notas fiscais emitidas no período e que estão inseridas no contexto do benefício fiscal trazido pelo Decreto nº 7799/00, em seu art. 3-G.

Esclarece que não há qualquer relação entre ambos os documentos, de forma que as diferenças entre as informações contidas na DMA e as informações e cálculos listados nos demonstrativos de débito é perfeitamente natural.

O contribuinte manifesta-se às fls. 182/183.

## **VOTO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, o qual imputou ao Contribuinte a utilização de crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor nos meses de maio de 2013 a fevereiro de 2014, abril a novembro de 2014 e janeiro a outubro de 2015 (infração 01.04.01).

Inicialmente, o recorrente repisou as razões de nulidade do Auto de Infração que foram apresentadas na defesa inicial. Entende que a infração não explicitou com clareza a conduta impingida, tendo a recorrente que defender-se às cegas, sem compreender a origem e fundamento da exigência que lhe foi imposta, implicando insanável nulidade do lançamento, com base no art. 18 do RPAF/99.

Tal afirmativa não deve prosperar, uma vez que a acusação fiscal se encontra devidamente especificada na descrição e no enquadramento legal, bem como nos demonstrativos sintéticos e



analíticos que ensejaram a autuação, apresentados em mídia anexada à fl. 11, detalhando cada operação que foi considerada na formulação da autuação, o que possibilitou, inclusive, a defesa por parte da recorrente, inexistindo violação à ampla defesa e ao contraditório.

Desta forma, os acórdãos citados pelo recorrente não têm aplicação no caso em apreço.

Nulidade superada.

Quanto ao mérito, alguns pontos da defesa, detalhadamente abordados no relatório acima, foram objeto de diligência junto ao autuante.

Em relação à alteração legislativa do art. 3º-G do Decreto nº 7799/00, conforme observado, não foi considerado pela autuação uma carga tributária menor (2%) do que a devida (3%) para as operações ocorridas de maio a novembro de 2013.

Reconheceu o autuante que houve erro no lançamento de maio a novembro de 2013, época em que vigorou a redação anterior, dada pelo Decreto nº 14812/13 (efeitos até 01/11/2013) ao art. 3º-G do Decreto nº 7799/00, fato este que resultou em majoração do valor autuado em R\$58.522,79.

Como bem explicado pelo autuante, a carga tributária de 2% nas operações em questão só passa a vigorar a partir de 01/10/2013, com a alteração realizada pelo Decreto nº 12.533/10.

Neste ponto, a majoração encontrada deve ser objeto de autuação complementar, uma vez que o *reformatio in pejus* é proibido por nossa legislação, sendo mantidos neste Auto de Infração os valores iniciais.

No pertinente a alegação de que foram desconsideradas operações que também seriam suscetíveis de aplicação do benefício fiscal (destinadas a consumidor final em outras UF's, na forma do art. 3º-G do Decreto nº 7799), embora classificadas em outros códigos fiscais (CFOPs 6119, 6102, 6117 e 6949), passemos a análise.

A autuante apenas alega que outras operações com os demais CFOPs citados seriam passíveis de gerar crédito presumido, porém não foram consideradas na apuração fiscal, observo que só foram autuadas as operações suscetíveis a aplicação do benefício fiscal que tiveram crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor, cabendo à recorrente fazer prova das alegações trazidas em sede recursal. Todavia, limitou-se a explicar inconsistências sem embasamento probatório.

Conforme apontou o julgador de Primeira Instância, “... *tal alegação foi desprovida de qualquer prova que conduziu a apreciação deste fato, por esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal, nesse sentido, visto que não se apresentou um único documento fiscal ou mesmo, não se desincumbiu de apontar nos livros de sua EFD, registro de nota fiscal com o citado Código Fiscal de Operações*”.

Sobre tais razões, em revisão realizada, o autuante mantém-se também nesta linha de raciocínio e explica que: *nas quatro vezes em que atuou nos autos (defesa, manifestação oral no julgamento em sede administrativa de primeiro grau, no recurso e agora em sua manifestação a respeito da diligência fiscal efetuada por este preposto autuante), em que poderia ter acostado a documentação probatória de suas alegações, deixou de o fazer, ou porque não a possui em sua realidade, ou porque atuou com completo descaso em relação a matéria tributária e ao processo administrativo para composição da lide. Em qualquer dos dois casos, há que se reconhecer que essa alegação não pode prosperar, merecendo ser inteiramente afastada.*

Quanto à alegação de inconsistências na alíquota de 17% aplicada nas saídas interestaduais, afirma o recorrente que deve ser aplicada a alíquota de 12%, conforme dispõe o art. 15, II da Lei nº 7.014/96.

Segundo explanação do autuante, *deve-se observar que os débitos lançados foram calculados pela operação aritmética de subtração, ou seja, foi calculado o valor do crédito presumido passível de utilização nos termos do benefício fiscal em comento e subtraído do valor do crédito utilizado pela autuada, sendo a diferença apurada levada ao lançamento.*

E arremata afirmando que: *Tanto a alíquota de 17%, como a decorrente da base de cálculo (obtida pela divisão do imposto lançado pela alíquota) estão presentes apenas para compor o ato administrativo, já que o imposto não foi calculado mediante a aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo. Desta forma, o que importa é o valor do ICMS lançado, e não a alíquota utilizada. Esta poderia ser qualquer uma, pois, em sendo diferente de 17%, o que iria ser afetada seria a base de cálculo e não o valor cobrado.*

Em relação à propositura de reconhecimento dos créditos gerados nas operações de entrada, o contribuinte alega que tais créditos deveriam ser considerados, mesmo que a norma do art. 3-G do Decreto nº 7799 seja explícito no sentido de que é vedada a utilização do crédito relativo a operação de entrada.

Todavia, provas não foram acostadas ao processo para confirmar tais alegações. Ademais, o recorrente é signatário do Termo de Acordo o qual permite o gozo do Decreto nº 7799/00, motivo pelo qual é sujeito à aplicação da vedação à utilização do crédito relativo a operação de entrada, conforme determina o art. 3-G, sendo improcedente tal pedido formulado pelo contribuinte.

No pertinente às supostas operações de saída para contribuintes localizados em outros Estados da Federação em que a autuada teria se valido da alíquota interna (maior) e não da alíquota interestadual (menor), para cálculo do imposto devido, caso exista comprovação desta diferença, cabível o pedido de restituição do indébito, conforme preceitua o RPAF/BA. Mesmo entendimento se aplica ao suposto crédito não utilizado na entrada da respectiva mercadoria.

Ademais, o Decreto nº 18.270/18, contendo a relação de atos normativos relativos a incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos pelo Estado da Bahia sem a prévia celebração de acordo interestadual, constando o Decreto nº 7799/00, foi efetivamente convalidado na esfera do CONFAZ, conforme Convênio ICMS 190/17, motivo pelo qual a autuação é legítima.

Saliento que, caso o contribuinte possua provas de suas alegações, é cabível o Controle da Legalidade junto à PGE/PROFIS.

Assim, por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão de piso.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.3019/16-1**, lavrado contra **GAZIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.079.557,89**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS