

A. I. Nº - 274068.0016/19-2
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA S.A.
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/11/2020

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0176-04/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. *i)* MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A legislação tributária veda a utilização do crédito fiscal nesta circunstância, por se tratar de operação com fase de tributação encerrada. Acusação subsistente. *ii)* LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. Fato não impugnado. Infração mantida. *iii)* AQUISIÇÕES COM SAÍDAS SUBSEQUENTES ISENTAS. O produto pescado, comercializado pelo autuado à época da ocorrência dos fatos, se encontra isento do ICMS nas saídas internas. Mantida a autuação. *iv)* EM VALOR SUPERIOR AO IMPOSTO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. *v)* VALOR COM ALÍQUOTA DIVERGENTE. *vi)* ERRO DE CÁLCULO. *vii)* FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO AO USO DO CRÉDITO. Fatos não impugnados. Infrações mantidas. *viii)* DECORRENTES DE AJUSTE EFETUADO NO ESTOQUE. ADEQUAÇÃO ÀS REGRAS ESTABELECIDAS PELO DECRETO Nº 15.807/14. Comprovados os equívocos constantes nos cálculos elaborados pelo autuado. Acusação subsistente. *ix)* ANTECIPAÇÃO PARCIAL. VALOR UTILIZADO A MAIOR QUE O RECOLHIDO. *x)* AQUISIÇÕES DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO. Itens não impugnados. Acusações mantidas. Não acolhidas as arguições de nulidade. Indeferido o pedido de diligência e de perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração expedido em 16/12/2019, para reclamar crédito tributário no montante de R\$141.819,74, em decorrência das seguintes imputações:

1 – “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento do imposto por antecipação tributária. Tudo conforme o ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – MERCADORIA ST, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e”. Valor lançado R\$15.370,86, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

2 - “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento (s) fiscal (is) em duplicidade. Tudo conforme o ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DE NOTA FISCAL LANÇADA EM DUPLICIDADE, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e”. Valor

lançado R\$337,38, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

3 - “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a 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 AQUISIÇÕES 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 em meio magnético e NF-e.”.”. Valor lançado R\$44.748,53, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

4 - “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no (s) documento (s) fiscal (is). O contribuinte lançou nos REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS valores superiores aos destacados nos documentos fiscais. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme o ANEXO 4 – DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – ICMS LANÇADO NA EFD MAIOR QUE NE-e, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético”. Valor lançado R\$36.161,80, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

5 - “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no (s) documento (s) fiscal (is). O contribuinte lançou crédito utilizando alíquota com valor divergente ao que estabelece a legislação, implicando em crédito superior ao devido. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme o ANEXO 5 – DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – ALÍQUOTA DIVERGENTE, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético”. Valor lançado R\$20.189,01, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

6 - “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no (s) documento (s) fiscal (is). O contribuinte calculou errado o ICMS. Lançou a crédito o produto da multiplicação da base de cálculo pela alíquota em valor maior ao destacado no documento fiscal. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme o ANEXO 6 – DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – ERRO DE CÁLCULO, (ALIQ x BASE), que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético”. Valor lançado R\$368,35, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

7 - “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 2, para apresentar os documentos fiscais para comprovar o direito ao crédito. O contribuinte não se manifestou. Houve o lançamento do crédito referente a NF-e inexistente ou denegada, conforme anexo 7. Anexos: Intimação 2, relatório do portal <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaRecaptcha.aspx?tipoConsulta=XbSeqxE8pl8=>, REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme o ANEXO 7 – DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – NF-e NÃO APRESENTADA, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético.”. Valor lançado R\$33,11, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

8 – “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à (s) mercadoria (s) existente (s) no estoque no momento do ajuste de estoque a fim de adequá-la às regras de substituição ou antecipação tributária. O contribuinte baseado no crédito autorizado no art. 8º do Decreto nº 15.807/14 lançou no campo Outros Créditos, com a descrição CRED. ESTOQUE CONF. DECRETO

15.807/14, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2015, referente o resarcimento sobre o estoque de café em 31/12/2014, NCM 0901.2, que saiu da antecipação interna. A empresa foi notificada em 16/02/2019, através da intimação 4, a apresentar em excel a memória de cálculo dos lançamentos no campo outros créditos. A planilha deveria conter: código do produto, descrição do produto, quantidade do estoque e outros dados necessários para demonstrar o valor. Em resposta a empresa enviou o arquivo Intimação 4_Dec_15807_14. Neste arquivo consta que compõe o valor os itens 579267 – CAFÉ SOLU MARATA REFIL 50G, 70057 CAFÉ EM GRÃO ATO 1KG, 57941 – CAFÉ EM GRÃO MELITA 1kg E 124137- CAFÉ EM GRÃO PELÉ 1KG. Café solúvel e café em grão não estavam sujeitos a antecipação tributária, só café torrado ou moído, conforme item 8 do Anexo I do RICMS/12, portanto o crédito referente a estes produtos deve ser excluído. Além disto o contribuinte considerou o preço do estoque e multiplicou pela alíquota de 17% para calcular o crédito. O procedimento correto seria usar os dados da última entrada. O crédito foi recalculado e comparado com os valores lançados a maior. Anexos: Intimação 4, REGISTROS FISCAIS – REGISTRO DE INVENTÁRIO e Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético. Tudo conforme o ANEXO 8 – DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO CRÉDITO AUTORIZADO NO ART. 8º DO DECRETO nº 15.807/14 – CAFÉ e ANEXO 9 – DEMONSTRATIVO DAS ÚLTIMAS NF-e DE ENTRADAS DE CAFÉ, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em meio magnético”. Valor lançado R\$8.624,28, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

9 - “Utilizou a maior crédito fiscal referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da federação ou do exterior. O contribuinte lançou nos REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS – OPERAÇÕES PRÓPRIAS, no campo outros créditos, valor de ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL em valor superior ao recolhido. Anexos: REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético. Tudo conforme o ANEXO 10 – DEMONSTRATIVO DE RECOLHIMENTO x LANÇAMENTO DE ANTECIPAÇÃO PARCIAL, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético”. Valor lançado R\$14.343,24, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

10 - “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 nº 7.014/96 e também lançou a maior o valor da multiplicação entre o valor 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 11 a 17 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 lançado R\$1.643,18, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de seus representantes legais, ingressou com Impugnação Parcial ao lançamento, fls. 62 a 79, onde após considerações iniciais, destacou que em relação as infrações 02, 04, 05, 06, 07, 09 e 10 irá realizar o pagamento do valor respectivo, de modo a promover a quitação integral dos débitos fiscais a elas pertinentes. Contudo, observou que, por não concordar com as exigências relacionadas às infrações 01, 03 e 08 apresenta a presente Impugnação afirmado que, através da qual, será demonstrado e comprovado, em síntese: *i*) a nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da infração; *ii*) a inocorrência das infrações tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo imposto foi efetivamente recolhido e todo creditamento realizado na forma da lei, não havendo qualquer prejuízo ao erário e, *iii*) a abusividade das penalidades aplicadas.

Como questão preliminar arguiu a nulidade do Auto de Infração por existência de vício material. Para tanto sustenta que a autuante formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de

tributo enquanto que a infração descrita não é precisa, revestindo-se, portanto, de inequívoco víncio material que macula irremediavelmente o lançamento. Isso porque, de acordo com o Art. 142 do CTN, o ato que consubstancia o lançamento tributário deverá ser lavrado por autoridade administrativa competente, e conterá obrigatoriamente: (i) a qualificação do autuado; (ii) o local, a data e a hora da lavratura; (iii) a descrição clara e precisa do fato que motivou sua geração; (iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável e (v) a intimação para o pagamento do débito com multa reduzida ou para a apresentação de impugnação administrativa, com indicação do prazo e seu início, destacando ainda que esta norma encontra-se recepcionada pela legislação estadual através do Art. 129 do CTE.

Nesta linha de entendimento teceu outras considerações a respeito da falta de clareza na descrição do fato gerador contido no Auto de Infração, onde a autuante, ao seu argumento, limitou-se a informar sinteticamente a suposta omissão de recolhimento de ICMS, o que viola frontalmente os arts. 142 do CTN e 129, § 1º do CTE.

Após tecer outras considerações acerca desta questão, citando, inclusive jurisprudência de outros Tribunais Pátrios, concluiu asseverando que em razão dos vícios apontados e à luz da legislação e jurisprudência mencionadas, há de ser reconhecida a nulidade absoluta do lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração ora impugnado pois, tanto o seu teor como a sua instrução carecem de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, cerceando o seu direito de defesa e infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a legislação infraconstitucional concernente já apontada.

Ao adentrar nos argumentos relacionados ao mérito da autuação, pontuou que o Auto de Infração é lacônico e impreciso o que o levou a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar a suposta utilização indevida de créditos fiscais, restando-lhe valer-se da imprecisa descrição dos fatos contida no Auto de Infração como recurso (i) à compreensão das condutas que lhe foram imputadas, (ii) à eventual tipificação destas condutas; e (iii) ao desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.

Assim, diz que buscou localizar algumas hipóteses para comprovar a inexistência de creditamento indevido e conseguiu verificar alguns casos que levaram à equivocada interpretação pela autuante, acrescentando que a despeito de omitir tal informação na descrição das infrações, a única conclusão possível para a presente autuação é que a autuante pautou-se na premissa equivocada de que as operações de entradas creditadas não foram proporcionalmente compensadas com posteriores saídas, o que não condiz com a verdade, consoante afirma que adiante demonstrará.

Passou a discorrer a respeito da sistemática da apuração do ICMS, sua não cumulatividade e a forma de compensação estabelecida pela Constituição Federal e pela legislação baiana, citando, ainda os artigos relacionados a vedação de crédito fiscal quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta.

Neste sentido se reportou especificamente aos arts. 290 do RICMS e 29, § 4º, II da Lei nº 7.014/96, que tratam dos fundamentos legais da presente autuação no que tange às infrações 01 e 03, eu, ao entendimento da autuante, não poderia o autuado ter se creditado uma vez que as mercadorias que entraram em seu estabelecimento já haviam sido tributadas nas demais fases de comercialização ou que seriam beneficiadas com saídas isentas ou com alíquota reduzida.

Sustenta que não pode concordar com esse posicionamento pois segue todas as regras previstas pela Lei Complementar nº 87/96 para fim de aproveitamento de crédito fiscal de ICMS, sendo que, ainda neste sentido, em relação especificamente a infração 01, destacou seu direito ao creditamento integral do ICMS incidente sobre a aquisição de mercadorias destinadas ao consumidor final, em decorrência da não-cumulatividade previsto pelo art. 155, § 2º da CF/88.

Ressaltou que a cada período de apuração do imposto recolhe apenas a diferença entre os créditos e débitos, enquanto que a diferença efetivamente devida resulta da diferença a maior em cada

período de apuração, entre o imposto relativo às saídas e às entradas, estando, pois, amparada pelo Art. 32, I do Código Tributário Estadual – CTE.

Com isso, asseverou que resta evidenciado o descabimento da presente exigência fiscal em relação às infrações 01 e 03 pois demonstra, inequivocamente, que o creditamento que realizou possui expresso amparo legal, sendo que, somente se poderia dizer sobre 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.

Ressaltou, ainda, a falta de tipicidade da conduta considerada, pois não cometeu a infração a qual foi acusado, porque apurou e utilizou o crédito fiscal nos exatos termos permitidos pela lei, salientando, ainda, especificamente em relação a infração 03, que os produtos apontados pela autuante como isentos, na verdade, não são enquadrados dessa forma pela legislação tributária.

A título exemplificativo citou os pescados, que de acordo com o Art. 265, II, “i” do RICMS/BA a isenção é aplicada apenas na operação realizada por pescador profissional artesanal devidamente classificado no Registro Geral da Pesca da Secretaria Especial de Agricultura e Pesca da Presidência da República, bem como nas operações internas com o mesmo produto, entretanto, os produtos que comercializa são congelados e passam por processo de industrialização, e que não comercializa pescados *in natura*, comprados deste tipo de fornecedor.

Voltando a se referir a infração 01 pontuou que os produtos apontados pela autuante não estão no rol daqueles classificados para o pagamento do ICMS-ST, tais como os produtos das NCM's 1704 e 1403, o mesmo equívoco ocorrendo também em relação a infração 03 onde foram apontados itens como sendo tributados pela sistemática do ICMS-ST, mas que, na verdade, não possuem previsão legal para tanto.

No que diz respeito a infração 08, que acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria existente no estoque no momento do ajuste a fim de adequá-lo às regras de substituição ou antecipação tributária, disse que diante da falta de clareza da descrição contida no auto de infração, apenas dispõe da informação de que se tratam de infrações decorrentes de estoque negativo.

Pontuou que em sua atividade atacadista adquire produtos em grandes quantidades de forma que nem sempre tais mercadorias podem ser vendidas nas mesmas embalagens nas quais foram adquiridas, citando como exemplo o produto arroz que é adquirido em fardos, enquanto que as saídas, em grande parte ocorrem para comerciantes de pequeno porte que as adquire em quantidades menores, o que o leva a embalar as mercadorias em quantidades menores. De igual maneira se referiu ao produto sabonete.

Concluiu dizendo que para comprovar o integral recolhimento do ICMS incidente nos termos da fundamentação acima, em observância ao princípio da verdade material que rege o Direito Tributário e ainda que o dever de comprovar as acusações seja da acusação, tal como disposto pelo Art. 333, I, do CPC, como forma de demonstrar sua boa-fé e com o objetivo de efetivamente garantir seu direito pleno ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, postula seja determinada a realização de diligência e produção de prova pericial, por meio da qual, a partir da análise do seu rigoroso sistema de controle de estoques e livros fiscais, restará comprovado inequivocamente que não pode ser compelida a recolher os débitos de ICMS que lhe estão sendo imputados pois não há de se falar em creditamento indevido.

Passou a se reportar a respeito do que denomina de “*abusividade da multa imposta*”, no percentual de 60% do valor do imposto apurado em cada operação de entrada maculada com creditamento indevido.

Após tecer outras considerações de cunho jurídico, argumentou que a referida multa é absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que corresponde a mais da metade do valor do imposto exigido, enquanto 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.

Acrescentou outros argumentos para sustentar sua tese de abusividade da multa aplicada, citando, inclusive, decisões de Tribunais Superiores, onde mencionou a adoção do patamar de 20% como razoável para casos análogos, com base nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, para concluir que resta demonstrada a abusividade da penalidade imposta, a qual viola o art. 150, IV, da CF/88, sendo absolutamente desproporcional à infração que lhe foi imputada, e que agiu de boa-fé e não pode ser responsabilizada por eventual falha da Fiscalização Estadual que, partindo de premissas equivocadas alcançou conclusões distanciadas da realidade fática.

Ao final e considerando ter plenamente demonstrado que a exigência fiscal em questão deve ser integralmente cancelada, em síntese, pela comprovação e demonstração da:

- (i) nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da infração;
- (ii) inocorrência de infração tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo imposto devido no referido período foi efetivamente recolhido e não houve qualquer utilização indevida de créditos fiscais de ICMS;
- (iii) e, manifesta abusividade da penalidade aplicada.

Desta maneira requereu seja dado integral provimento à presente Impugnação, para que seja reconhecida a improcedência das imputações fiscais em questão, e, consequentemente, seja determinado o cancelamento integral das exigências não quitadas consubstanciadas no presente Auto de Infração, com o decorrente arquivamento deste processo administrativo, tendo em vista a demonstração inequívoca da ausência de ocorrência das condutas imputadas.

Pontuou, por outro lado, que caso este não seja o entendimento, requer que a multa aplicada seja afastada ou ao menos reduzida, haja vista a manifesta desconexão da realidade fática com os fatos descritos na presente autuação, bem como a desproporcionalidade e a patente irrazoabilidade em relação à infração supostamente cometida, requerendo, finalmente, em respeito ao princípio da verdade real, seja o presente processo 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 lhe estão sendo imputados neste momento.

A autuante apresentou Informação Fiscal conforme fls. 100 a 109, rebatendo os argumentos defensivos de forma pontual conforme passo a destacar.

No tocante ao argumento de que os fatos foram narrados de forma genérica sustenta que o mesmo não prospera pois de acordo com o constante às fls. 1 a 6 existem descrições complementares, inclusive fazendo referência a demonstrativos e os documentos que deram origem a identificação das irregularidades apuradas.

Quanto a arguição de nulidade do Auto de Infração trazida pelo autuado sob a alegação de que não está claro a razão que teria motivado a autuação, sustentou que tal argumento também não procede vez que o auto contém a descrição dos fatos de forma clara e completa, com o devido enquadramento legal e a multa aplicada, não havendo ofensa ao art. 18, IV do RPAF/BA, acrescentando que os anexos foram entregues ao autuado, conforme fls. 21 a 56 e arquivos conforme fls. 57 a 59, descrevendo o conteúdo de tais documentos, e observou que os valores reclamados se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital – EFD do autuado, documento este gerado pelo próprio, sendo que, em nenhum momento foi questionado pelo autuado as informações da sua EFD, afirmado, ainda, que em momento algum houve desrespeito ao art. 129, § 1º do COTEB, ao art. 142 do CTN bem como ao art. 5º, LV da CF/88, conforme citado pelo autuado, vez que o Auto de Infração seguiu o estabelecido por estes dispositivos legais.

No tocante ao argumento de inocorrência das infrações, onde o autuado alegou que o ICMS decorre do princípio da não-cumulatividade e que observa as regras previstas na Lei Complementar nº 87/96 para efeito de aproveitamento de crédito de ICMS, pontuou que não cabe no âmbito de suas atribuições a discussão sobre entendimento de lei complementar, posto que deve obediência ao RICMS/BA por responsabilidade funcional.

Disse que o próprio autuado admite que a não-cumulatividade do ICMS tem restrição nos casos de isenção, observando, ainda, que o autuado alegou que deu saída de mercadorias isentas com tributação e por isto tem direito ao crédito. Este direito, disse, tem de seguir o que estabelece o RICMS/BA, caso contrário cada empresa vai dar o tratamento tributário que quiser e não haverá uniformidade na legislação.

Pontuou que em relação a infração 03 (utilização de crédito de mercadoria com saída subsequente com isenção) o autuado arguiu que os produtos apontados como sendo isentos nas saídas subsequentes, na verdade não são enquadrados desta forma pela legislação, citando a título exemplificativo o produto “pescados”. Asseverou que a alegação defensiva não procede visto que, no Anexo 3 – Demonstrativo de Crédito Indevido – Mercadoria Isenta, constam mercadorias como arroz, pescado e farinha de milho, todos enquadrados na isenção, e que se baseou na alínea “e”, inciso II, do Art. 265 do RICMS/BA que determina que são isentas do ICMS as saídas internas de pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, portanto a utilização de tal crédito é indevido.

No tocante a infração 01 (crédito indevido referente a mercadorias da ST), diz que a alegação defensiva é no sentido de que os produtos não estão enquadrados nesse rol, tais como os classificados nas NCM's 1704 e 0403.

Sustentou que a alegação defensiva não prospera, pois, no Anexo 1, item 11, consta a NCM 1704 chocolate branco, e com a NCM 0403 o iogurte, item 21 do mesmo Anexo, portanto os produtos listados estão sujeitos a substituição tributária.

Com esses argumentos ratificou as infrações 01 e 03.

No que diz respeito a infração 08 destacou que o autuado afirmou que foi calculado estoque negativo. Neste sentido disse que as explicações da defendantem em relação a transformação de fardos em unidades menores, considera ser desnecessário este esclarecimento defensivo, pois nesta autuação não foram consideradas as quantidades comercializadas, apenas partiu do estoque declarado pelo próprio autuado, reclassificou os itens como devido e indevido e recalcoulou o crédito conforme estabelecido pela legislação. Manteve a infração 08.

No que diz respeito ao argumento de abusividade da multa aplicada, diz que não cabe no âmbito de suas atribuições discussões de cunho constitucional e que a penalidade possui previsão na Lei nº 7.014/96 a qual deve obediência.

Pontuou ao final que não se faz necessário realização de diligência pois constam nos autos todos os elementos necessários para conclusão da Procedência do Auto de Infração.

Às fls. 112 e 115 foram juntados extratos de pagamento emitidos através do SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, dando conta da existência do pagamento efetuado pelo autuado no valor total de R\$109.598,27 referente a integralidade do débito relacionado às infrações reconhecidas como devidas pelo autuado.

VOTO

Através do Auto de Infração em análise, foram imputados ao autuado o cometimento de 10 (dez) infrações com repercussão no ICMS, dentre as quais, o autuado reconheceu como devidas as imputações relacionadas às infrações 02, 04, 05, 06, 07, 09 e 10, cujo o valor atualizado do débito foi recolhido em 14/02/2020, no total de R\$109.598,27, de acordo com os extratos de pagamentos colacionados às fls. 112 a 115. Desta forma, tais pagamentos devem ser homologados e extinto o crédito tributário em relação às referidas infrações.

Quanto às demais infrações, que foram impugnadas, ou sejam, as infrações 01, 03 e 08, o autuado arguiu a nulidade das mesmas por existência de vício material, tendo em vista que estas, ao seu entender, estão descritas de forma imprecisa.

Não vejo como acolher tal argumento defensivo, porque, ao se reportar ao art. 142 do CTN, e ao art. 129, § 1º, inciso III do COTEB, para sustentar sua irresignação, vejo que todos os itens ali elencados estão contemplados pelo lançamento, ou seja, qualificação do autuado, local data e hora do lançamento, descrição clara e precisa do fato motivacional, disposição legal infringida e intimação para pagamento do débito, sendo, por conseguinte, também atendido *in totum* o regramento estabelecido pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.

De acordo com o que consta dos autos, vê-se, sem qualquer dúvida, que a acusação está posta de forma clara, e corretamente fundamentada, sendo plenamente possível a identificação dos fatos narrados pela autuante, que indicam através das planilhas elaboradas e entregues ao autuado, de forma pormenorizada, a identificação de todas as operações que deram causa à autuação. E tanto isto é verdadeiro, que o autuado se defendeu de forma pormenorizada em relação ao mérito da autuação.

Portanto, à luz do quanto acima descrito, além do correto enquadramento da infração e da penalidade aplicada, e pelo fato de se encontrar atendido o regramento estabelecido pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não há como ser acolhido o pedido de nulidade, pois não se caracterizou o aludido cerceamento ao direito de defesa. Assim, por não se confirmar a existência do alegado vício material no lançamento, afasto todos os argumentos de nulidade trazidos pelo autuado.

Quanto ao mérito, com base no art. 147 do RPAF/BA, não acolho o pedido para realização de perícia ou diligência, em razão do autuado não apresentar argumentos ou indicar de forma concreta, fatos que deem margem à sua realização, e em razão de considerar presentes nos autos todos os elementos suficientes à formação do meu convencimento como julgador.

Adentrando ao exame dos argumentos apresentados em relação ao mérito da autuação, vejo que o autuado alegou a inocorrência das infrações questionadas, e que pelo fato das mesmas estarem postas de forma lacônica, o levou a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar a suposta utilização indevida de créditos fiscais, restando-lhe valer-se da imprecisa descrição dos fatos contida no Auto de Infração como recurso (*i*) à compreensão das condutas que lhe foram imputadas, (*ii*) à eventual tipificação destas condutas; e (*iii*) ao desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.

Conforme já pontuado linhas acima, a infração não está posta na forma mencionada pelo autuado, e se encontra indicada de maneira perfeitamente comprehensível e detalhada.

Assim é que, consoante bem-posto pelo autuado, é cediço que o ICMS anteriormente cobrado nas aquisições de mercadorias, poderá ser compensado pelo contribuinte em sua escrita fiscal, com o imposto devido nas operações subsequentes, desde que estas sejam tributadas pelo ICMS e que sejam acompanhadas de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco. Entretanto, para que isto ocorra, existem regras previstas pela legislação que devem ser observadas e cumpridas.

As infrações 01, 03 e 08, questionadas pelo autuado, se referem à utilização irregular de créditos fiscais de ICMS. A de número 01 sinaliza aquisições de mercadorias incluídas no rol da substituição tributária, portanto, com fase de tributação encerrada. A de número 03 se refere a mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com isenção do imposto enquanto que a de número 08 se relaciona ao cálculo de ajuste de estoque na forma preconizada pelo Art. 8º do Dec. 15.807/14 para efeito de adequação do estoque escritural às regras do regime normal de apuração do imposto.

Naquilo que pertine à infração 01, alegou o autuado que os produtos apontados pela fiscalização como enquadrados na ST não se encontram nesse rol, indicando as NCM 1704 e 0403, porém, não os apontou especificamente. Entretanto, à luz do demonstrativo Anexo 01, fl.21, e o respectivo arquivo magnético, fl. 57, indicam os produtos chocolate branco (NCM 1704), item 11 do Anexo 1 do RICMS/BA: chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de ovo de páscoa, bombons ou outras preparações de confeitoraria, recheados ou não - 1806.3, 1806.9 e 1704.90.1, enquanto que o produto iogurte NCM 0403, consta no item 21 do mesmo anexo.

Portanto, estando as mercadorias incluídas no rol da substituição tributária, com a fase de tributação encerrada, não é permitido a utilização de crédito fiscal correspondente as aquisições desses produtos. Correta a autuação.

Em relação à infração 03, utilização de crédito fiscal nas aquisições de pescados, cujas saídas internas são isentas, a alegação defensiva é de que tal produto não se enquadra nessa condição, e que a isenção só se aplica nas situações que mencionou. A autuante manteve o lançamento sob o fundamento de que tal isenção está prevista pelo Art. 265, II, "e" do RICMS/BA. Os fatos geradores do presente lançamento se relacionam ao exercício de 2015, e, naquele período, o referido artigo regulamentar se encontrava em pleno vigor e dispunha que eram isentas as saídas internas de "*pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado*". Considerando que tal benefício foi revogado pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16, efeitos a partir de 01/06/16, a exigência tributária possui amparo regulamentar e, nessa condição fica mantida a infração 03.

Quanto à infração 08, que se refere à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativamente à mercadoria existente no estoque do estabelecimento do autuado, no momento do ajuste preconizado através do Art. 8º do Decreto nº 15.807/14 a fim de adequação às regras da antecipação ou de substituição tributária, a alegação defensiva foi no sentido de que a autuante apurou a infração com base em estoque negativo, e explicou que em relação a determinados produtos os adquire em grandes volumes e os separa para venda a pequenos comerciantes.

Não foi isso que ocorreu. De acordo com o constante nos demonstrativos, anexos 08 e 09, a fiscalização tomou por base os valores escriturados pelo autuado em seu Registro de Inventário, para efeito de adequação as determinações estabelecidas pelo Art. 8º do Dec. nº 15.807/14, *verbis*:

Art. 8º Os contribuintes distribuidores, atacadistas ou revendedores, inclusive varejistas, que apurem o imposto pelo regime normal, poderão utilizar como crédito fiscal tanto o valor do imposto da operação normal como o imposto antecipado, relativo às aquisições das mercadorias indicadas a seguir:

I - café, existentes em estoque no dia 31/12/2014, excluídos do regime de substituição tributária a partir de 01/01/2015;

II - açúcar, filme fotográfico e cinematográfico e "slide", material de limpeza, pilhas, baterias e acumuladores elétricos, existentes em estoque no dia 31/01/2015, excluídos do regime de substituição tributária a partir de 01/02/2015;

§ 1º O imposto antecipado deverá ser apropriado em três parcelas iguais, mensais e consecutivas, a partir do mês em que ocorreu a exclusão do regime de substituição tributária.

§ 2º Os contribuintes referidos no caput ficam dispensados do recolhimento de débitos a vencer no mês da exclusão do regime de substituição tributária, relativos à antecipação tributária sobre as mercadorias excluídas, adquiridas em outras unidades federadas e existentes em estoque no último dia do mês imediatamente anterior ao da exclusão, devendo, entretanto, ser recolhido o ICMS devido por antecipação parcial sobre as referidas mercadorias, nos termos do art. 12-A da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996.

De maneira que a autuante não efetuou qualquer apuração de estoque conforme sustentado pelo autuado, apenas efetuou a revisão nos cálculos levados a efeito pelo autuado, para fim de adequação ao regime normal de apuração em relação às mercadorias acima mencionadas, existentes em 31/12/14 e 31/01/15, que foram excluídas da substituição tributária. Portanto, não foram consideradas as quantidades de mercadorias comercializadas.

Dessa verificação, foi constatado que algumas mercadorias foram consideradas indevidamente pelo autuado para efeito de cálculo de crédito fiscal, a exemplo de café solúvel e café em grão que não se encontravam na substituição tributária e, também constatou que o cálculo levado a efeito pelo autuado estava incorreto, pois aplicou a alíquota de 17% sobre o valor do estoque inventariado, ao invés de considerar os valores constantes na última nota fiscal de entrada.

Após proceder as correções acima, a autuante chegou ao valor que foi creditado indevidamente, ao tempo em que o autuado não apontou qualquer equívoco cometido pela mesma, razão pela qual, considero subsistente a infração 08.

No que tange à arguição de abusividade da multa imposta, no percentual de 60%, por considerá-la desproporcional, de caráter confiscatório e constitucional, saliento que esta se encontra prevista pelo Art. 42, inciso VII da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a declaração de constitucionalidade na legislação tributária posta, de acordo com o disposto no Art. 167, I do RPAF-BA. Também, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal, falece competência a este órgão julgador administrativo para promover sua redução. Desta maneira, em face da existência de previsão legal para aplicação no percentual posto no Auto de Infração, mantenho a penalidade aplicada no percentual de 60%.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração, no valor de R\$141.819,74, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0016/19-2, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$141.819,74**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, incisos VII “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor já pago.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de setembro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR