

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 206915.3012/16-0
<b>RECORRENTE</b>	- REFRESCOS GUARARAPES LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0017-04/18
<b>ORIGEM</b>	- INFRAZ ALAGOINHAS (AGRESTE)
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 01/04/2021

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0012-12/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES PARA USO E CONSUMO. **b)** AQUISIÇÕES DE PRESTAÇÕES INTERNAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS. Após revisão fiscal e depurações devidas, foi corrigido o valor julgado. Cobrança parcial do imposto e multa, conforme a repercussão financeira indicada na diligência fiscal. Infrações parcialmente subsistentes. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto relator quanto ao montante remanescido. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração ora apreciado, lavrado em 20/09/2016, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$83.444,67, além de multa de 60% pela constatação das seguintes infrações:

*Infração 01. 01.02.02. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 33.936,33, ocorrência constatada nos meses de setembro e dezembro de 2015. Consta na descrição da mesma por parte do autuante ter o contribuinte lançado nos seus registros fiscais dos documentos de entradas de mercadorias e aquisição de serviços, créditos de ICMS destacados nas notas fiscais referentes à compra de material de uso e consumo (Chapatex e Eucatex), nos períodos de setembro/2015 (NF 189656) e janeiro/2016 (NFs 141 e 142), conforme planilha de relatórios do SPED fiscal anexos. As planilhas e relatórios do SPED fiscal referentes às notas fiscais nº 173 a 179 e 191 a 196, emitidas pelo contribuinte comprovaram o tratamento e lançamento como material de uso e consumo por parte do mesmo, dos referidos produtos.*

*Infração 02. 01.02.95. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de prestações internas de serviços de transporte, no total de R\$ 49.508,34, fatos constatados nos meses de setembro a dezembro de 2015, janeiro a junho de 2016, constando a indicação de ter o contribuinte, no período de 09/2015 a 06/2016, lançado no seu livro de registro de entradas de mercadorias e aquisição de serviços, créditos fiscais de ICMS em operações internas de serviços de transporte, inclusive, com conhecimento de transporte rodoviário de carga eletrônico sem o destaque do ICMS, como dispõe o RICMS-BA, emitido pelo transportador.*

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 48 a 62. Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 106 a 108. A JJF em 27/04/2017, converte em diligência (fl. 111), a fim de o autuante prestasse nova informação fiscal nos termos do artigo 127, § 6º do RPAF/99, enfrentando todos os argumentos defensivos postos pelo contribuinte, com concessão de prazo para conhecimento e manifestação do sujeito passivo, diante de omissões constatadas na informação fiscal, em relação a pontos arguidos pela defesa.

Em atendimento ao solicitado, consta às fls. 114 a 115 verso a nova informação fiscal prestada. Cientificado o autuado para a devida ciência da informação fiscal prestada, inclusive através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), de fls. 117 a 118 verso, o sujeito passivo não se manifestou. A Junta então decidiu pela Procedência da autuação nos seguintes termos:

**VOTO**

*O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, ambas objeto de impugnação, por parte da empresa autuada, consoante relato acima.*

*O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os requisitos exigidos na norma para a sua validade.*

*Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de*

*defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso, motivo pelo qual inexistem questões preliminares a serem analisadas.*

*Rejeito o pedido de realização de diligência e/ou perícia, como solicitado na peça defensiva, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.*

*O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência ou perícia deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de desconsideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.*

*Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa, o que, contudo, não se afigura no presente caso.*

*Diante de tais considerações, impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.*

*Ressalto que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.*

*Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa.*

*Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ (grifos do Relator):*

**"AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.**

1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.
2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.
3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.
4. Agravo regimental desprovido.

Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1  
Relator(a): Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA  
Julgamento: 12/05/2015  
Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA  
Publicação: DJe 18/05/2015"

*No mérito, em momento algum a defesa nega o cometimento da infração. Apenas e tão somente alega que tendo em vista a existência de saldo credor na sua escrita fiscal, o lançamento deveria ser julgado improcedente.*

*Ou seja: não há lide em relação ao uso indevido do crédito fiscal. Assim, em princípio as infrações, e consequentemente, o lançamento seria procedente.*

*A apreciação cinge-se apenas e tão somente ao argumento de que, existindo saldo credor na conta gráfica do*

*contribuinte, não se poderia lançar o valor do imposto correspondente.*

*A questão há de ser analisada seguindo a linha de tempo. Até 27 de novembro de 2007, o lançamento era realizado no valor correspondente ao crédito fiscal utilizado indevidamente, acrescido da multa equivalente a 60% desse valor, pois a legislação até então vigente não atrelava a utilização indevida do crédito fiscal a um eventual descumprimento de obrigação principal.*

*A condição imposta pela legislação a fim de propiciar a exigência de imposto e multa, era apenas e tão somente a ocorrência da escrituração do crédito fiscal, sendo tal entendimento foi atendido pela fiscalização, bem como por este Órgão nas discussões que envolviam o tema.*

*Em 27 de novembro de 2007, diante da promulgação da Lei 10.847, a qual passou a produzir efeitos a partir de 28 de novembro de 2007, a legislação tributária referente à utilização indevida de crédito fiscal foi modificada, passando a exigir uma análise conjunta do disposto nos incisos II, “f”, e VII, “a”, do artigo 42 da Lei 7.014/96, para que se chegasse à multa e ao valor a ser lançados, a saber:*

*Caso houvesse apuração de saldo credor do ICMS em valor superior ao crédito indevido, que não tenha importado em descumprimento de obrigação principal há de se aplicar apenas a multa de 60% do valor do crédito fiscal indevido, nos termos do artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, sem prejuízo da exigência do estorno, de modo a observar a repercussão financeira deste estorno nos meses subsequentes, até o momento que resultasse em saldo devedor do imposto;*

*Havendo apuração de saldo devedor ou credor inferior ao crédito indevido, o que determina descumprimento de obrigação principal, lança-se o valor do crédito indevido na primeira hipótese (saldo devedor) ou da diferença entre o crédito indevido e o saldo credor, na segunda hipótese, nos termos do artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.*

*Feitas tais considerações, analisando os fatos e elementos presentes nos autos, constato não ser possível o atendimento do pleito defensivo. Em primeiro lugar, diante do fato de que o roteiro de auditoria desenvolvido pelo autuante não importaria no refazimento da conta corrente fiscal do contribuinte, pelo fato do mesmo ser relativo a créditos fiscais (AUDIF 204), e não o relativo a conta corrente fiscal (AUDIF 201).*

*Além disso, não há elementos nos autos que comprovem ter havido o estorno dos créditos fiscais tidos como indevidos pela fiscalização e não contestados em sua essência pela empresa autuada, a qual, da mesma forma, não comprovou nos autos ainda manter em sua escrita fiscal saldo credor de imposto.*

*E mais: ainda que entendesse estarem os livros fiscais com erros, tendo em vista a norma regulamentar, deveria ter solicitado a devida autorização ao órgão de sua circunscrição fiscal, para o refazimento de tais livros, o que não se noticia nos autos.*

*Além disso, sabidamente, as aquisições de materiais para uso e consumo não propiciam a utilização de crédito fiscal, o que ocorrendo, e havendo tal utilização, ainda que o saldo credor alegado persista, não refere a verdade dos fatos, sendo o mesmo inflado pelo crédito indevido. Da mesma forma, na infração 02, na qual, a legislação somente admite o crédito devida e corretamente destacado em documento fiscal válido e hábil para tal, o que não ocorre, por exemplo, em relação a documentos fiscais cancelados, os quais não possuem o condão de produzir efeitos fiscais ou jurídicos.*

*Assim, há de persistir o descumprimento de obrigação principal apontado pelo autuante, e consequentemente, cabível o lançamento de imposto mais a multa correspondente a tal conduta, diante da repercussão a nível de imposto que as infrações apuradas implicaram.*

*Quanto ao ajuste na data da ocorrência da infração 01 indicado pelo autuante, para a ocorrência lançada no mês de dezembro de 2015 para o mês de janeiro de 2016, entendo correto o mesmo, em nome da verdade material, princípio que, ao contrário do alegado na peça defensiva, foi devidamente respeitado e atendido em seus pressupostos pelo autuante.*

*No tocante a alegação de confiscatoriedade da multa, sua desproporcionalidade e razoabilidade, diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.*

*No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência essa descrita no próprio corpo do texto constitucional.*

*O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista*

*dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.*

*E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.*

*Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.*

*Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.*

*O funcionário fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.*

*Por fim, para sepultar qualquer discussão judicial a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:*

**“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.**

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido.*

*Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

*Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:*

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

*Esclareço que as multas aplicadas na presente autuação foram de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.*

*Diante do pedido feito, esta instância não possui competência legal para afastar ou reduzir penalidade relativa ao cumprimento de obrigação principal, aproveitando o ensejo para informar que o artigo 159 do RPAF/99 foi revogado pelo Decreto 16.032, de 10 de abril de 2015, publicado no Diário Oficial do Estado do dia 11 de abril de 2015, com efeitos a partir de tal data.*

*Em relação aos argumentos relativos à constitucionalidade, há de se aplicar a regra estatuída no artigo 167, inciso I do RPAF/99, o qual determina não se incluir na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual me abstenho de qualquer outro comentário.*

*Da mesma forma, não há que se falar em benefício da dúvida a favor do contribuinte inscrito no artigo 112 do CTN, diante da clareza e cristalinidade do lançamento.*

Os representantes do autuado inconformado com a Decisão da JJF, interpôs Recurso Voluntário, às fls. 144 a 166, sendo que inicialmente relata: quanto à tempestividade da peça recursal, reproduz as infrações; transcreve a ementa e o voto condutor do colegiado de piso.

Em suas razões preliminares, pede pela nulidade da decisão de piso sob o argumento de que o julgamento tem que ser pela preterição do direito à ampla defesa, pois a JJF não observou os fundamentos da decisão de origem quanto ao indeferimento do pedido de diligência, onde

entenderam pela desnecessidade de realização do feito.

A Recorrente cingiu-se ao fato de que, há em todos os períodos autuados saldo credor no Livro de Apuração, o que foi desconsiderado pelo Autuante, pois o valor exigido a título do ICMS nada mais é do que o resultado positivo entre os débitos e créditos, para fins de lançamento do crédito tributário, deve o fiscal verificar se naquele mês, mesmo com supostas infrações, o imposto recolhido originariamente pelo contribuinte foi menor ao efetivamente devido.

Explica que, crédito indevido, por si só, não constitui recolhimento a menor do ICMS, sendo que se deve verificar se em decorrência do suposto creditamento indevido gerou recolhimento a menor para o Estado, **em especial porque a apuração da Impugnante apresenta saldo credor em todos os períodos autuados**.

Diz que a própria legislação estadual (art. 42, incisos II, “f” e VII “a” da Lei nº 7.014/96, com alterações pela Lei nº 10.847/2007), indica a necessidade de observância da repercussão financeira do crédito indevido, o que fora indicado no voto condutor da JJF, a necessidade de se observar a repercussão financeira do crédito, e, não tendo o Autuante assim procedido no presente caso, é medida de direito a realização de diligência para averiguação.

Solicitou a realização de diligência fiscal, a fim de que fosse realizada a reapuração da sua escrita, e, consequentemente, esclarecida a real repercussão financeira do suposto crédito indevido. Diz que não se pode conferir fundamento de validade ao argumento do voto condutor no sentido de que a Recorrente não fundamentou a necessidade de realização de perícia. A todo momento de sua insurgência, o que denuncia que há saldo credor, e, em havendo saldo credor, a análise da repercussão do crédito é medida de direito (corrobora, inclusive, pela Lei nº 10.847/2007, art. 42, incisos II, “f” e VII “a”).

Acrescenta dúvida fundada que enseja a realização de perícia foi devidamente comprovada pela juntada de todos os RAICMS do período, de onde se percebe, indubitavelmente, a ocorrência de saldo credor. Ou seja, somente a perícia e/ou diligência é que poderia elidir a presunção *juris tantum* das alegações estampadas pelo Auditor, não havendo outra forma de ratificar as informações por ele prestadas, diante da peculiaridade técnica da situação.

Afirma que não provendo o pedido esboçado pela Recorrente, a Junta de Julgamento resultou por afrontar o direito ao devido processo legal e ampla defesa, já que a realização de diligência se compõe da única prova capaz de dissipar todas as dúvidas e equívocos cometidos durante o Processo Administrativo Fiscal. Por isso que é consagrado constitucionalmente, no inciso LV, art. 5º da Carta Magna, consagra que **“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa”**, o que justifica o retorno do processo a Instância Inferior para que seja procedida a perícia ou diligência solicitadas anteriormente.

Reitera que o Processo Administrativo Fiscal prima pela promoção da legalidade dos atos administrativos, tal qual a preconização ditada pelo art. 5º, II, c/c, art. 150, II da Carta Política de 1988. Decorre justamente desse primado a observância do princípio da Verdade Material em todos os seus atos, devendo a autoridade julgadora buscar a realidade dos fatos exatamente como ocorrida, seja nos procedimentos fiscalizatórios, seja na apuração e lançamento dos seus créditos.

Em razão desse Princípio é que poderá o julgador determinar a realização de diligências e perícias fiscais, validando o seu livre convencimento de acordo com a situação fática efetivamente ocorrida. Pontua que a Verdade Material se apresenta como forma de garantia de outros princípios inerentes aos processos administrativos e/ou judiciais, como o Contraditório, a Ampla Defesa, e o Devido Processo Legal, podendo ser qualificado como um “sobre princípio” inerente à validade de todos os atos administrativos formalizados no processo fiscal. Cita lições de James Marins (Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). São Paulo: Dialética, 2010. 5ª ed. P. 158).

Infere que o indeferimento da diligência requerida, além de burlar claramente a garantia da ampla defesa constitucionalmente assegurada, resta igualmente por violar o princípio da Verdade

Material ao qual deve está adstrita a Administração, eis que a realização de perícia e/ou diligência fiscal é única forma de dissipar todas as dúvidas e incertezas sobre a constituição do crédito tributário, sendo mesmo imperiosa a sua efetivação. Acosta jurisprudência perfilha o mesmo entendimento aqui encampado (REsp 778.648/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 01/12/2008 - grifamos).

Pede pela realização de perícia e/ou diligência para averiguação dos fatos, subsiste sem embargo a violação cometida pela instância de origem. Requer que seja determinada a nulidade do julgamento e a consequente baixa dos autos em diligência, a fim de que seja realizada a perícia solicitada, no exato contexto dos quesitos especificados na peça de Impugnação.

No mérito, alega as mesmas razões defensivas já expostas na impugnação, no entanto, com fundamentos um pouco diferente.

Diz ser improcedente o Auto de Infração e que o entendimento firmado pela 4<sup>a</sup> JJJ não deve prosperar.

Chama atenção para o aspecto do crédito indevido, pois não importa o saldo do imposto a recolher, sendo que o saldo a recolher do ICMS, que nada mais é o resultado positivo entre os débitos e créditos. Se o débito foi superior ao crédito, existe ICMS; se o crédito for superior ou igual ao débito, não há obrigação de recolhimento do ICMS. Nesse sentido, para fins de cobrança do valor do ICMS não recolhido em razão da compensação indevida de créditos, deve o fiscal verificar se naquele mês, mesmo com supostas compensações indevidas, o ICMS devido (saldo devedor) foi superior aquele originariamente recolhido pelo contribuinte.

Pondera que o argumento da instância de origem, no sentido de que a acusação é de crédito fiscal e não de conta corrente, pelo que não haveria de se analisar qualquer repercussão financeira, é contrário ao fundamento por ele mesmo utilizado quanto à interpretação sistemática dos incisos II, “f” e VII, “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Ora, não há como dissociar o crédito da apuração, para os fins de caracterizar saldo de imposto a recolher. O crédito nada mais é que o redutor do imposto a recolher. A acusação imputa um aproveitamento indevido de crédito que, ao fim, poderá resultar na falta de pagamento do imposto.

Salienta que, para que o Fisco possa cobrar qualquer diferença de ICMS a recolher é preciso observar se o procedimento adotado pelo contribuinte influenciou o valor do ICMS devido (saldo devedor). Assim, a existência de saldo credor é determinante para cobrança do ICMS em razão do recolhimento a menor, em especial porque sendo o saldo credor superior aos créditos reclamados não haverá falta de pagamento do ICMS (obrigação principal).

Afirma ser preciso o refazimento da escrita fiscal. Só dessa forma é que se poderia chegar ao real valor do imposto que deixou de ser recolhido. E nada disso foi feito pelo Autuante, mesmo diante da existência de saldo credor, conforme demonstrado no registro de apuração.

Junta decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado (TATE - AI SF 2010.000001717912-14 TATE 00.475/10-6. AUTUADO: ONDUNORTE – CIA DE PAPEIS E PAPELÃO ONDULADO DO NORTE. CACEPE: 0106166-67. ADVOGADO: GLÁUCIO MANOEL DE LIMA BARBOSA, OAB/PE 9.934 e OUTROS. ACÓRDÃO 2<sup>a</sup> TJ N° 0025/2011(06) RELATORA: JULGADORA TEREZINHA M A FONSECA; AI SF 090.07648/02-6 TATE 00.208/03-5 AUTUADO: MALHARIA SÃO VICENTE DE PAULA LTDA. CACEPE: 18.1.765.0265435-5. CNPJ/MF: 03.418.150/0001-08. ADVS. FERNANDO ELYSIO GALVÃO WANDERLEY – OAB/PE 2.586; ANDRÉ GUSTAVO DE CAMPOS WANDERLEY – OAB/PE 10.743 e FRANCISCO REIS PINHEIRO FILHO – OAB/PE 12.814. ACÓRDÃO 5<sup>a</sup> TJ N.º 0027/2003(13); RECURSO ORDINÁRIO DO PROCURADOR REFERENTE AO ACÓRDÃO 5<sup>a</sup> TJ 0027/2003(13). AUTO DE INFRAÇÃO SF n.º 090.07648/02-6. TATE n.º 00.208/03-5. AUTUADO: MALHARIA SÃO VICENTE DE PAULA LTDA. CACEPE: 18.1.765.0265435-5. ADVOGADO: ANDRÉ GUSTAVO WANDERLEY OAB/PE 10.742 e OUTROS. ACÓRDÃO PLENO N.º 0188/2003(13)) determina que seja refeita a escrita do contribuinte, para apuração do real montante devido.

Acrescenta que todos os Livros de Apuração do ICMS foram anexados ao feito, o que torna a questão controvertida de fácil constatação. A demonstração e comprovação do saldo credor para o período demonstra uma dúvida fundada sobre o procedimento utilizado pela fiscalização, que não pode ser desconsiderada.

Assevera que a discussão levada a efeito no julgamento quanto à vedação a utilização ao crédito é inócuia se há saldo credor em todo o período que, nitidamente, suplanta o crédito glosado, pois caberia a averiguação da repercussão financeira desse crédito, e se resultado descumprimento de obrigação principal, realizar-se a respectiva cobrança do saldo de imposto devido.

Pontua que, diante da comprovada existência do crédito, não é a Recorrente quem tem que refazer sua escrita, mas o acusador. É ele quem deve indicar precisamente a repercussão desse crédito na apuração do imposto, demonstrando que seu estorno desaguaria em um saldo de imposto a recolher.

Reproduz o art. 142, fazendo referência em relação a reconstruir a escrita fiscal, a Fiscalização vai de encontro ao comando do Código Tributário Nacional, que impõe à Autoridade Fiscal não só verificar a ocorrência do fato gerador, mas também determinar a matéria tributável e calcular o montante do imposto devido.

Afirma que, para se constatar o valor do imposto que supostamente deixou de ser recolhido, evidenciando a verdade material, deveria ser refeita a apuração no período questionado, afastando os créditos considerados irregulares e, do mesmo modo, os débitos lançados na escrita fiscal, correspondentes as saídas dos referidos produtos, para só então verificar a sobrevivência de saldo credor ou devedor.

E que encontrado saldo devedor, poderia, aí sim, lavrar o Auto da diferença, em especial, repitase, porque o que deve ser recolhido é a diferença positiva entre os crédito e débito fiscais. Só desta forma, teria o Autuante calculado **o montante do tributo devido**. É que a autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, deve necessariamente calcular o montante do tributo devido, não devendo deter-se exclusivamente na censura ao crédito fiscal supostamente equivocado. Até porque, o estorno do crédito fiscal supostamente equivocado não necessariamente gerará imposto a ser recolhido. Nesse sentido se faz necessário a recomposição da escrita Fiscal, onde certamente confirmaria que o valor referente ao ICMS lançado como crédito a maior terminou sendo induvidosamente recolhido, no máximo apenas postergado. Como consequência, admitindo incorreta a apropriação dos créditos e considerando os débitos escriturados, apenas restariam devidos os saldos devedores que deixaram de ser recolhidos, **se existentes**. Jamais todo o montante cobrado na autuação, que deixou de apurar o imposto efetivamente devido nos períodos fiscais.

Destaca que, visando identificar (comprovar) os efeitos econômicos e tributários, desde já se requer a realização de diligência e perícia, de modo que não seja promovido pagamento de tributo indevido, sob pena de violação a ampla defesa e ao contraditório, assim como ao devido processo legal, tendo em vista a necessidade de confirmação do montante do imposto que deixou de ser recolhido.

Sustenta que, a única conclusão plausível nesse momento é no sentido de que os lançamentos procedidos pelo Fisco carecem de exatidão, pelo que improcedem os fundamentos da instância de origem no sentido de sua validação.

Alega dois fatos para ser verificados na autuação:

**DA VALIDADE DO CRÉDITO:** ressalta que os créditos são legítimos, não existindo qualquer amparo à acusação. Destaca especialmente, os itens da infração 1, cuja acusação de crédito indevido relativa à aquisição de material de uso e consumo (eucatex e chapatex), há de ser rechaçada.

Afirma que tratam de bens tangíveis, porquanto se constituem uma ferramenta utilizada para carga, descarga, organização e armazenagem das mercadorias, estando intimamente ligados à logística da produção da empresa, que está contida dentro do processo produtivo. Assim, não se tratam de insumos. São, visivelmente, facilitadores do processo produtivo para o transporte da mercadoria, não se caracterizando como bem de uso e consumo, mas sim produto intermediário, para o qual não há qualquer limitação ao aproveitamento.

Pontua que há erro no entendimento da Primeira Instância administrativa está justamente no fato ter considerado os produtos adquiridos pela Recorrente como material de uso e consumo, quando em verdade são produtos intermediários que participam do processo industrial da Recorrente na condição de elemento essencial.

Sustenta que é indústria de refrigerantes, sendo que para composição de seu produto final, utiliza diversos produtos até a conclusão do processo industrial. Produtos essenciais nas fases produtivas. Dessa forma, demonstra-se que os itens aqui fazem parte do ciclo produtivo das mercadorias objeto de industrialização.

Chama atenção para o art. 93, I, “b”, e § 1º do RICMS, a necessidade “*que os produtos estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, sejam consumidos específica e integralmente no curso do processo de industrialização OU incorporem ao produto final*”, o que é bem o caso em questão.

Diz que esse dispositivo autoriza o crédito de matérias-primas e produtos intermediários que forem consumidos no processo de industrialização. Não condicionam, em momento algum, que tais produtos se desgastem em ação direta exercida sobre o produto industrializado. Frise-se: apenas exigem que sejam consumidos no processo de industrialização. Ou seja, desde que a mercadoria adquirida esteja vinculada à industrialização, seja consumida no processo industrial, constituindo-se elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, resta assegurado o direito ao crédito fiscal.

Contesta que o erro do lançamento, no que foi seguido pela 4ª JJF, consiste em confundir/misturar **produtos intermediários** (que não são equipamentos nem são peças de manutenção por eventual quebra de máquinas, mas são insumos de curta duração, ligados diretamente ao processo produtivo, cujo custo integra o valor do produto final, sem os quais não é possível viabilizar o processo industrial) com **material de uso ou consumo** relacionados a outros setores da empresa, que não à produção, tais como vendas, compras e administração. Como se depreende é nítida a distinção entre os dois.

Salienta que o produto por ser intermediário, é desgastado, em consumo contínuo, gradativo, progressivo, seja ele físico ou químico, desde o início de sua utilização no processo produtivo, até a sua inutilização, por força de sua finalidade específica no processo industrial.

Assinala que os produtos citados se encaixam nesse contexto, porque são consumidos diretamente e se desgastam no processo industrial da Autuada. Considera-se consumido no processo de industrialização o produto que, desde o início de sua utilização na linha de produção/industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos. Uma **perícia técnica facilmente poderá comprovar o uso exclusivo e indispensável no processo industrial**.

Volta a citar julgamento efetivado pelo Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco – TATE, que, em decisão de consulta proferida pela Julgadora Ângela Carolina M. Cysneiros, esclareceu o conceito de pallets e de eucatex e sua funcionalidade/finalidade na atividade da empresa.

Insiste a sustentar que não procede a reclassificação dos produtos aqui listados em “uso e consumo”, pois são utilizados diretamente no processo fabril, sendo produtos necessários à industrialização.

**DA DESCONSIDERAÇÃO DO ESTORNO DO CRÉDITO PELO DÉBITO NA SAÍDA DOS PRODUTOS (EUCATEX E CHAPATEX):** disse que a conduta do fiscal em glosar o crédito tido por indevido desconsidera que o crédito pela aquisição de eucatex e chapatex foi anulado pelo débito na saída dos produtos, embora não sejam comercializados, auxiliam o transporte das mercadorias comercializadas e, por conseguinte, apresentam movimentações físicas constantes de entrada e saída nos estabelecimentos da Recorrente.

Informa que, visando estabelecer um controle e ao mesmo tempo legitimar o transporte dos mesmos, promove o lançamento do crédito e do débito fiscal, conforme a movimentação realizada, se de entrada ou saída. Em consequência, nas duas situações relatadas, inicialmente advém o creditamento pelas entradas dos produtos no estabelecimento, providência esta que **não** traz qualquer prejuízo financeiro ao Fisco Estadual, porquanto a situação preliminar resta completamente anulada diante dos procedimentos efetivados pela Impugnante, quando da movimentação de tais produtos na saída.

Afirma que, de fato, promovida saída desses mesmos bens, do mesmo modo é lançado o respectivo débito do imposto, anulando o creditamento questionado. Nesses termos, a despeito das divergências de interpretação, inexiste tributo a ser recolhido, na medida em que o crédito fiscal estimado como indevido é totalmente extinguido (anulado) pelo lançamento do débito no momento das saídas destes.

Pontua que como a definição do valor do ICMS a ser recolhido decorre de apuração, em que os débitos do ICMS devidos pelas saídas ocorridas no mês são compensados com os créditos advindos de operações anteriores (não-cumulatividade), não é o simples fato de haver crédito irregular que importa recolhimento a menor do ICMS.

Evidencia decisões do CONSEF (A-0065-13/12; 0273-01/13) em autuações idênticas vem considerando improcedente os lançamentos fiscais diante da inexistência de prejuízo ao Erário. Frisa que deve o Estado não pode deixar de levar em consideração a ausência de prejuízo para a arrecadação estadual, em razão do lançamento do débito fiscal em montante equivalente ao crédito fiscal questionado.

Salienta que não havendo imposto a ser recolhido, a manutenção da exigência fiscal importaria em enriquecimento ilícito do Estado, pois o ICMS inicialmente creditado foi induvidosamente estornado pelos débitos lançados na escrita fiscal da Defendente, não havendo imposto remanescente a ser cobrado.

Sustenta que exigir o pagamento de tributo em consequência da glosa dos valores creditados, ignorando os débitos lançados na apuração, é o mesmo que impor pagamento para depois autorizar a repetição dos valores escriturados como débito, configurando verdadeiro “*solvet et repet*”, instituto sobejamente repudiado na doutrina e jurisprudência, o que não pode ser admitido nesta instância administrativa.

Reafirma ser evidente que nenhum imposto deixou de ser recolhido, inexistindo qualquer prejuízo ao erário público eis que apenas lançou valores como créditos e débitos na sua escrita fiscal, que não trouxeram repercussão econômica ou jurídica, tanto que nenhum imposto deixou de ser pago.

Consigna que a inexistência de imposto a recolher é mais uma razão para não persistir a cobrança de ICMS com juros e multa, ainda mais em valores expressivos como no caso em questão, eis que o procedimento adotado não promoveu prejuízos ao Fisco muito menos obteve vantagem ilícita para a mesma.

Sustenta que é a razão pela qual a presente infração deverá ser julgada improcedente neste ponto, porquanto inexistindo imposto devido, não há razão para prosseguimento da exigência fiscal.

Alega **desproporcionalidade da multa aplicada**. Pontua que a fixação no patamar de 60% do imposto, especialmente considerando que não incidiu na infração que lhe é imputada no presente Auto, tendo calculado corretamente a parcela do incentivo.

Ressalta que o Estado não sobrevive de multas e sim de impostos. Em razão disso, a multa não tem caráter remuneratório, mas punitivo, e deve ser aplicada na proporção da penalidade cometida pelo infrator. Nesses termos é inadmissível a imposição de multa desproporcional ao suposto ilícito cometido. No caso, é bem verdade que a exigência fiscal é nula e improcedente. Mas, ainda que não o fosse, a multa aplicada é desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório, pelo que se afasta o seu caráter punitivo, transformando-a em arrecadatória.

Explica que esta situação agrava ainda mais o estabelecimento da Recorrente, tendo multa de 60% sobre o valor do crédito indevido. Reforça que esquece o Fisco que a função da penalidade pecuniária é corrigir e não destruir o patrimônio do contribuinte, e muito menos ser utilizada para provocar dano irreparável, eis que o pagamento da multa é classificado como receita derivada, como os tributos, gerando, também, a total improcedência das penalidades aplicadas, além da exigência fiscal.

Acosta decisão do Supremo Tribunal Federal (ADI 551/RJ, Tribunal Pleno, Relator Min. ILMAR GALVÃO, DJ 14/02/2003, p. 58), posto que termina transferindo ilegalmente parte substancial do patrimônio da Recorrente para o Estado, no que afronta o princípio constitucional que veda o confisco, tendo entendimento já consolidado.

Volta a dizer que a multa de 60% aplicada só pode ser considerada confiscatória. Caso venha a prevalecer a pretensão manifestamente arrecadatória do fisco, contrariando a jurisprudência e afrontando o ordenamento jurídico constitucional, a Recorrente, na verdade, ficaria penalizada com um débito ilegal, sendo que a vedação do art. 150, IV da Carta Magna, **diz respeito à obrigação tributária como um todo** (tributos e multas pecuniárias como definido no art. 113 do CTN) porque do contrário seria dar um cheque em branco ao legislador tributário para fixar, ao seu talante, tributo (com o nome de penalidade) sem atenção à capacidade contributiva, fora dos limites da razoabilidade, agredindo a lógica, o bom senso e a segurança jurídica do cidadão contribuinte.

Reforça destacando que a penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que leve em conta a reparação ao dano presumido, e não seja forma sub-reptícia de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco ou leve empresas ao estado de insolvência. Transcreve lição do Prof. José Carlos Graça Wagner (*in Cadernos de Pesquisas Tributárias*, vol. 4, Sanções Tributárias, Ed. Resenha Tributária, 1990, p. 329), reproduz jurisprudência (TRF da 1ª Região, REO nº. 01.16560-5/MG, Rel. Juiz Vicente Leal, DJ de 25.02.91, p. 2.856; TRF da 5ª Região, AMS79825/PE, Rel. Desembargador Ridaldo Costa, DJ de 21.09.05, p. 903/7).

Por fim, requer pela não aplicação da multa neste patamar.

Roga pelo princípio do ***In dúvida por contribuinte***, nos termos do art. 112 do CTN, ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Cita jurisprudências dos Tribunais Superiores (STF, RE nº 90.143, Rel. Min. Soares Munoz, DJ de 16/03/79, p. 1825; STJ, RESP nº 38.997-SP, Rel. Min. Demórito Reinaldo, DJ de 17/04/1995, p. 9.561).

Pontua que, pelos argumentos expostos, evidencia-se a certeza em ver desconstituído o Auto de Infração e reformada a decisão recorrida, diante da insubstância da cobrança, situação que torna o crédito ilíquido, incerto e ilegal. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112 do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando improcedente o Auto de Infração em epígrafe, sendo o que se requer.

Finaliza requerendo que:

- seja dado provimento ao presente Recurso, para que seja decretada a Improcedência do Auto de Infração *sub examine*, tendo em vista as razões referidas, que demonstram a fragilidade da acusação fiscal.
- a multa proposta seja cancelada ou, no mínimo, reduzida.
- em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).
- protesta e requer por todos os meios de provas permitidos em direito, em especial pela realização perícia e/ou diligência fiscal-contábil.

Na assentada do julgamento do dia 22/03/2019, o então relator da época, juntamente com este colegiado, converteu os autos em diligência à INFRAZ de origem, fls. 193/194, para que sejam tomadas as seguintes providências:

**PELO AUTUANTE**

*Refazer a apuração no período questionado, afastando os créditos considerados irregulares e efetuar novo demonstrativo calculando o valor devido observando o que determina a Lei 10.847, a qual passou a produzir efeitos a partir de 28 de novembro de 2007, em que a utilização indevida de crédito fiscal foi modificada, passando a exigir uma análise conjunta do disposto nos incisos II, "f", e VII, "a", do artigo 42 da Lei 7.014/96, para que se chegasse à multa e ao valor a ser lançados, a saber:*

*Caso houvesse apuração de saldo credor do ICMS em valor superior ao crédito indevido, que não tenha importado em descumprimento de obrigação principal há de se aplicar apenas a multa de 60% do valor do crédito fiscal indevido, nos termos do artigo 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, sem prejuízo da exigência do estorno, de modo a observar a repercussão financeira deste estorno nos meses subsequentes, até o momento que resultasse em saldo devedor do imposto;*

*Havendo apuração de saldo devedor ou credor inferior ao crédito indevido, o que determina descumprimento de obrigação principal, lança-se o valor do crédito indevido na primeira hipótese (saldo devedor) ou da diferença entre o crédito indevido e o saldo credor, na segunda hipótese, nos termos do artigo 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.*

#### **PELA INFRAÇÃO**

*Intimar o Recorrente a tomar ciência do relatório da diligência executada pelo autuante para, querendo, se manifestar. Em apresentando manifestação, esta deverá ser dado vistas ao autuante, e em seguida enviar o processo a este Conselho de Fazenda.*

Após conclusão do solicitado, na fl. 201, consta intimação ao contribuinte, confirmada através das fls. 202/203, referente ao resultado da diligência, onde o autuante refez toda a conta corrente da empresa autuada.

O representante da recorrente, volta a se manifestar, fls. 205 a 220, novamente reproduz as infrações, o teor da diligência solicitada, a conclusão feita pelo fiscal autuante, no qual apresentou quadro, exigindo multa de 60% sobre o valor do imposto, para os meses em que foi constado o crédito superior.

Disse que a diligência efetivada pelo Fiscal apenas corrobora o que vem sendo alegado no sentido da existência de saldo credor para o período.

Verifica que a fiscalização reconhece inexistente infração a ensejar recolhimento de imposto. Tanto que só está a exigir multa por descumprimento de obrigação acessória.

Afirma que não pode ser punida pelo cometimento de uma infração sequer concretizada, pois nenhum prejuízo adveio ao Fisco. E, pelos mesmos motivos que amparam o afastamento do imposto, a multa correlativa à infração há de ser suprimida por esse órgão julgador.

Pontua que se não houve falta de recolhimento do ICMS e, por conseguinte, não poderia o Fisco exigir o pagamento de um imposto que não deixou de ser pago em razão da existência saldo credor em todo período autuado, resta igualmente indevida a multa arbitrada.

Assinala que na análise dos valores consignados percebe-se que o Fiscal realoca valores da Infração 1, originalmente lançados no mês dezembro/2015, para o mês de janeiro/2016, sob o argumento de equívoco quanto ao fato gerador, que só ocorrido em janeiro/2016, sendo que passa a considerar como base de cálculo para o mês de janeiro/2016 o montante de R\$ 199.102,00, exigindo o valor de R\$ 33.847,34 para esse período.

Constata que o Auditor a existência de “equívoco” quanto ao lançamento original, não poderia simplesmente “realocar” os valores, para os fins de realizar novo lançamento, sem oportunizar à Requerente o respectivo prazo para apresentação de nova defesa administrativa. Com isso, macula os princípios do contraditório e da ampla defesa, e contamina o levantamento de vício insuperável, capaz de gerar a respectiva nulidade.

Sustenta que resta claro que o lançamento procedido pelo Fisco carece de exatidão/validade, sendo imperiosa sua nulidade/improcedência.

Em relação aos demais argumentos expostos na manifestação, repete as razões recursais: em relação à validade do crédito (art. 93, I, “b” e §1º do RICMS), a desconsideração do estorno do crédito pelo débito na saída dos produtos – EXCATEX E CHAPATEX – onde diz que não trouxe nenhum prejuízo financeiro ao fisco estadual, falta quanto exorbitância da multa aplicada

(patamar de 60%) – pede pela redução ou cancelamento, solicita aplicação do art. 112 do CTN – em caso de dúvida em favor do contribuinte.

Ao final, solicita nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração.

Após manifestação do contribuinte, o fiscal autuante se manifesta, fls. 222, informando que o sujeito passivo está insatisfeito com o resultado da diligência, sendo que fora feito o refazimento do seu conta corrente fiscal, conforme se demonstra nas planilhas demonstrativas de fls. 198 e 199. Observa que, por não ter aceito o resultado, rebate a conclusão da referida diligência realizada, conforme solicitada pela 2ª CJF.

Verifica que o patrono da recorrente, não anexa documentos, demonstrativos ou mesmo apresenta argumentos que desmontem a legalidade do Auto de Infração contestado, como as planilhas e Relatórios do seu SPED fiscal das fls. 10 a 42, a legalidade reafirma na informação fiscal às fls. 106 a 108, a diligência das fls. 117 a 116, o julgamento da 4ª JJF (A-0017-04/18) – fls. 124 a 136.

Destaca que o contribuinte, repete os argumentos já apresentados na defesa (fls. 48 a 62) e rechaça entendimento pela Procedência total feito na diligência apontada nas folhas acima.

No dia 18/12/2020 foi colocado os autos em nova a diligência e indeferida pelo colegiado, pois entenderam que os elementos eram suficientes para convicção dos julgadores.

Registra-se a presença na sessão de julgamento, via videoconferência, o advogado do Autuado, Dr. Alexandre de Araújo Albuquerque – OAB/PE nº 25.108, onde fez uso da palavra.

#### **VOTO (Vencido quanto ao montante remanescente)**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado com previsão legal no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99 tendo a 4ª JJF julgado Procedente o presente Auto de Infração se discute sobre as infrações imputadas.

O Recurso Voluntário ora apresentado volta a alegar quase os mesmos fatos já expostos na impugnação, tendo mudança só quanto à nulidade suscitada.

As infrações se tratam de utilização de créditos indevidos, a **primeira infração** é referente aquisição para uso e consumo; a **segunda infração** se refere às prestações internas de serviços de transportes.

A recorrente, em suas razões recursais alega em preliminar, nulidade da Decisão recorrida devido o colegiado de piso não ter acolhido o pedido de diligência e perícia para se verificar se a empresa autuada apresentava ou não saldo credor em todos os períodos autuados e, arguindo cerceamento do direito de defesa.

Afirma que através do Livro de Apuração dar para se apreciar mês a mês se o imposto recolhido originariamente pelo contribuinte foi menor ao efetivamente devido. Informa ainda que a própria legislação estadual (art. 42, incisos II, “f” e VII “a” da Lei nº 7.014/96, com alterações pela Lei nº 10.847/2007), indica a necessidade de observância da repercussão financeira do crédito indevido e pede pela observância da reapuração da conta corrente fiscal através da diligência solicitada e negada. Traz também explicações contábeis sobre débitos e créditos. Roga pelo princípio da verdade material.

De início, nego o pedido de nulidade da decisão piso, pois este colegiado (CJF) sanou as dúvidas que estavam no ar, acolhendo a solicitação de diligência do contribuinte, encaminhando os autos à INFRAZ de origem no sentido de o autuante designado analisasse toda a conta corrente do contribuinte e, caso *houvesse apuração de saldo credor do ICMS em valor superior ao crédito indevido ... observasse ... a repercussão financeira deste estorno nos meses subsequentes, até o momento que resultasse em saldo devedor do imposto*, refizesse toda a apuração e tendo *saldo devedor ou credor inferior ao crédito indevido, ... lança-se o valor do crédito indevido na primeira hipótese (saldo devedor) ou da diferença entre o crédito indevido e o saldo credor, na*

*segunda hipótese.* Também, que cobrasse multa de 60% no crédito indevido quando não houver ICMS a cobrar. Assim, rejeito a preliminar de nulidade.

No mérito, alega novamente que o procedimento adotado pelo fiscal influenciou no valor do ICMS devido (saldo devedor), no qual discorreu que tal procedimento cerceou o seu direito de defesa. Volta discorrer os mesmos fatos da nulidade suscitada em relação ao pedido de perícia e refazimento da escrita fiscal. Tal fato já superado com a diligência deferida.

Nas questões de materialidade, alega duas situações que pede pela verificação:

DA VALIDADE DO CRÉDITO – sustenta serem legítimos os itens da infração 1, cuja à aquisição de material de uso e consumo para os produtos eucatex e chapatex, são mercadorias que ligadas à logística da produção da empresa, contida dentro do processo produtivo, constituída na utilização de carga, descarga, organização e armazenagem das mercadorias, visivelmente, facilitadores do processo produtivo para o transporte da mercadoria, não se caracterizando como bem de uso e consumo, mas sim produto intermediário, o que não há qualquer limitação ao aproveitamento, dizendo que a JJF errou no entendimento exposto na decisão de piso.

Afirma também ser indústria e que o art. 93, I, “b”, e § 1º do RICMS: “*produtos estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, sejam consumidos específica e integralmente no curso do processo de industrialização OU incorporem ao produto final*”, ser o caso em comento.

Pede por perícia técnica para comprovar o uso exclusivo e indispensável no processo industrial.

Razão não assiste ao contribuinte em relação à infração 1 para a alegação citada acima, primeiro que são mercadorias adquiridas e não fabricadas, servem para o transporte da produção de refrigerantes, tendo o mesmo alegado ser material de embalagem, o que se confirma, no entanto, a mercadoria foi devolvida e lançada como Material de Uso e Consumo, demonstrando claramente tratar-se de produtos adquiridos para o seu Uso e Consumo e não como quer crer, produtos para o seu Ativo Fixo, conforme bem asseverado pelo fiscal autuante em sua informação fiscal.

Assim, como foi lançado em seu SPED Fiscal/Registros Fiscais dos Documentos de Saídas de Mercadorias e Prestação de Serviços como Material de Uso e Consumo e, não como Ativo Fixo, não dar ao contribuinte direito ao crédito de ICMS destacado no documento fiscal de aquisição das mesmas, conforme disposto no art. 309, incisos I, alínea “a” e VII do RICMS/Ba, a partir da entrada dos referidos bens no seu estabelecimento. Portanto, descabe a alegação. Infração procede.

DA DESCONSIDERAÇÃO DO ESTORNO DO CRÉDITO PELO DÉBITO NA SAÍDA DOS PRODUTOS (EUCATEX E CHAPATEX): disse que a glosa do crédito tido por indevido desconsidera o crédito da aquisição de eucatex e chapatex sendo anulado o débito na saída dos produtos, pois auxiliam o transporte das mercadorias comercializadas e, por conseguinte, apresentam movimentações físicas constantes de entrada e saída nos estabelecimentos da Recorrente.

Pede para legitimar estes créditos referente ao transporte dos mesmos, sendo confirmado que o crédito e o débito fiscal, conforme a entrada ou saída e, afirma que advém do creditamento pelas entradas dos produtos no estabelecimento, não tendo qualquer prejuízo financeiro ao Fisco Estadual, quando movimenta tais produtos na saída. Sustenta que houve a saída.

Também não tem razão a conduta do contribuinte. Vejo que o autuante foi preciso ao relatar que a empresa autuada usou um crédito de ICMS inexistente para lançar crédito em relação aos serviços de transportes sem o destaque do ICMS e com Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga (em operações internas isentas) cancelados - CTRC nº 6060 e 6120, conforme se verifica no Livro REM. Infração novamente procede, pois a empresa autuada não pode lançar crédito de notas canceladas e de operações internas.

No entanto, este conselho visa sempre a verdade material e consequente justiça fiscal, foi por isso, que o auto foi convertido em diligência, já relatada, e se apurou o que foi solicitado no

pedido formulado.

O autuante em suas funções, na fl. 198, trouxe os cálculos que repercutiram ou não na reapuração da conta fiscal do contribuinte, sendo que entendo:

INF	OCORRÊNCIA	REPERCUSSÃO	COBRANÇA
01	30/09/2015	NÃO	SÓ DA MULTA
01	31/12/2015	-----	EXCLUÍDO DO LANÇAMENTO
02	30/09/2015	NÃO	SÓ DA MULTA
02	31/10/2015	NÃO	SÓ DA MULTA
02	30/11/2015	NÃO	SÓ DA MULTA
02	31/12/2015	SIM	IMPOSTO + MULTA
02	31/01/2016	SIM	IMPOSTO + MULTA
02	29/02/2016	SIM	IMPOSTO + MULTA
02	31/03/2016	SIM	IMPOSTO + MULTA
02	30/04/2016	NÃO	SÓ DA MULTA
02	31/05/2016	NÃO	SÓ DA MULTA
02	30/06/2016	NÃO	SÓ DA MULTA

No entanto, detectei incoerência no demonstrativo apresentado fls. 199, no qual identifiquei erro por parte do autuante ao criar o documento, pois no mês de dezembro de 2015 (infração 2), o autuante está cobrando só a multa sobre o valor de R\$2.637,88 (sendo esta é a base de cálculo para cobrança da multa de 60%) e, não imposto e multa como indica o documento. Ao verificar o demonstrativo, observei que a base de cálculo é o mesmo valor do que está sendo cobrada, quando na verdade o valor correto da multa é de R\$1.582,73 (referente à 60% sobre o valor indicado).

Consigno também que há uma majoração na cobrança do imposto no mês de janeiro de 2016. No Auto de Infração é cobrado o valor de R\$5.250,62 e, após a reapuração, o valor passou para R\$33.847,34.

O representante do recorrente, em sua manifestação – fls. 205/220, alega equívoco em relação a este mês. Disse que não pode simplesmente relocate os valores, afim de realizar novo lançamento, cerceando o seu direito de defesa, pois sustenta que o lançamento procedido carece de exatidão e validade. Pedindo pela nulidade/improcedência.

Concordo em parte com o contribuinte, foi refeito os cálculos e conforme disciplina a legislação, não pode a fiscalização majorar o valor inicial em que o autuado, ora recorrente, foi intimado para se defender, para com isso não cercear o seu direito de defesa. Assim, mantendo para este mês (janeiro de 2016) a quantia destacada nas folhas iniciais desta autuação, o valor R\$5.250,62 e, não R\$33.847,34, conforme indica a diligência, nos termos do art. 112 do CTN, ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte - *In dúvida* por contribuinte.

Em linhas gerais, pelo que entendi, elaboro o quadro demonstrativo com os valores que permaneceram na autuação com as devidas correções, no qual reconheço como certas:

INFR	OCORRÊNCIA	VL LANÇADO	VL JULGADO		MULTA
			IMPOSTO	MULTA DE 60%	
01	30/09/2015	5.339,61	0,00	3.203,76	-----
01	31/12/2015	28.596,72	0,00	0,00	-----
02	30/09/2015	3.332,45	0,00	1.999,47	-----
02	31/10/2015	3.938,35	0,00	2.363,01	-----
02	30/11/2015	6.059,00	0,00	1.582,73	-----
02	31/12/2015	5.511,98	5.511,98	0,00	60%
02	31/01/2016	5.250,62	5.250,62	0,00	60%
02	29/02/2016	6.265,29	6.265,29	0,00	60%
02	31/03/2016	4.896,80	4.896,80	0,00	60%
02	30/04/2016	3.366,55	0,00	2.019,93	-----
02	31/05/2016	6.427,05	0,00	3.856,23	-----
02	30/06/2016	4.460,25	0,00	2.676,15	-----
<b>TOTAL</b>		<b>83.444,67</b>	<b>21.924,69</b>	<b>17.701,28</b>	

Quanto as questões de as multas aplicadas serem desproporcionais, este Conselho de Fazenda não

possui competência legal para afastar ou reduzir penalidade relativa ao cumprimento de obrigação principal. Em relação à constitucionalidade alegada, infiro que se aplica a regra estatuída no artigo 167, inciso I do RPAF/99, o qual determina não se incluir na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade.

Quanto ao princípio *in díubio* por contribuinte rechaçado, nos termos do art. 112 do CTN, fiz uso do dispositivo para manter o valor inicial da autuação (janeiro de 2016) que fora majorado pelo autuante na diligência solicitada.

Por tudo o quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado e julgar PROCEDENTE EM PARTE Auto de Infração no montante de R\$39.625,97, sendo o valor de R\$21.924,69 de ICMS e MULTA; e o valor de R\$17.701,28 cobrança tão somente da multa percentual, nos termos do art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96 e do demonstrativo acima.

#### VOTO VENCEDOR (Quanto ao valor remanescente)

Concordo com os fundamentos da Decisão, no sentido de acatar parcialmente o resultado da diligência que foi determinada por esta 2ª CJF, no sentido de afastar a exigência do ICMS exigido relativo à utilização de crédito fiscal nas infrações 1 e 2, ambas relativas à utilização indevida de crédito fiscal, adotando-se o seguinte procedimento:

- i) conversão na aplicação da multa de 60% do valor do ICMS que foi escriturado indevidamente quando apurado no período mensal saldo credor do imposto;
- ii) exigência do ICMS no mês que foi apurado saldo devedor.

Concordo com o relator, que o autuante na elaboração do demonstrativo de débito de fl. 199, com base no conta corrente fiscal de fl. 198, indicou valor de imposto no mês que apurou saldo credor (11/2015), quando deveria converter em multa e no mês de janeiro/2016, tendo apurado saldo devedor de R\$5.936,51 manteve a exigência do valor integral das infrações 1 e 2 totalizando R\$33.847,34, quando pela lógica do procedimento só deveria manter a exigência do imposto no máximo o valor do saldo devedor.

Com relação ao questionamento de que foi exigido imposto na infração 1 no mês de dezembro/2015, e posteriormente transferido para o mês de janeiro/2016, constato que no demonstrativo de fl. 37, a fiscalização constitui a base de cálculo e valor do imposto exigido relativo as Notas Fiscais-es de nºs 141 e 142 com base na data da emissão de 30/12/2015, porém diante dos argumentos apresentados na impugnação inicial restou comprovado que as mencionadas NFes foram escrituradas no livro de Registro de Entrada de Mercadorias (fl. 38) no dia 08/01/2016. Portanto, concordo com o posicionamento do Relator de que a Decisão ora recorrida procedeu a correção da data da ocorrência do fato gerador em consonância com a escrita fiscal.

Entretanto, tomando como base os saldos apurados pelo autuante (fls. 198/199), confrontados com os valores apurados pelo n.Relator, entendo que há divergência conforme síntese abaixo no qual é indicado os valores das infrações e os saldos (credor/devedor) apurados pelo autuante:

Data Ocorr	Data Vencto	AUTUADO			VALOR	SALDO APURADO	
		INFRAÇÃO 1	INFRAÇÃO 2	TOTAL		DEVEDOR/CREDOR	
30/09/2015	09/10/2015	5.339,61	3.332,45	8.672,06	17.930,50	CREDOR	
31/10/2015	09/11/2015	0,00	3.938,35	3.938,35	11.335,70	CREDOR	
30/11/2015	09/12/2015	0,00	6.059,00	6.059,00	3.421,12	CREDOR	
31/12/2015	01/01/2016	0,00	5.511,98	5.511,98	13.700,71	DEVEDOR	
31/01/2016	09/02/2016	28.596,72	5.250,62	33.847,34	5.936,51	DEVEDOR (28.596,31 - 5.936,51=22.659,80 X 60% = 13.595,88)	
29/02/2016	09/03/2016	0,00	6.265,29	6.265,29	3.920,50	DEVEDOR (6.265,29 - 3920,50 = 2.344,79 X 60% = 1.406,87)	
31/03/2016	09/04/2016	0,00	4.896,80	4.896,80	4.750,13	DEVEDOR (4.896,80-4.750,13=146,670 X 60% = 88,02)	
30/04/2016	09/05/2016		3.366,55	3.366,55	3.803,24	CREDOR	
31/05/2016	09/06/2016		6.427,05	6.427,05	8.469,68	CREDOR	
30/06/2016	09/07/2016		4.460,25	4.460,25	10.386,80	CREDOR	
		33.936,33	49.508,34	83.444,67			

Portanto, considerando que no mês que foi apurado saldo credor, que supera o montante do crédito indevido nas duas infrações, foi mantido o afastamento da exigência do imposto e conversão em multa de 60%, conforme disposto no art. 42, incisos II, "f" e VII, "a" da Lei nº 7.014/96. No caso de apuração de saldo devedor superior ao crédito fiscal (indevido) exigido, foi mantido a exigência do imposto e quando o saldo devedor foi inferior ao valor dos créditos, mantido a exigência até o limite do saldo devedor e aplicado a multa de 60% sobre o saldo credor excedente, o que resultou no demonstrativo abaixo das infrações 1 e 2:

Data Ocorr	Data Vencto	INFRAÇÃO 1		INFRAÇÃO 2	
		IMPOSTO	MULTA 60%	IMPOSTO	MULTA 60%
30/09/2015	09/10/2015		3.203,77		1.999,47
31/10/2015	09/11/2015		-		2.363,01
30/11/2015	09/12/2015		-		3.635,40
31/12/2015	01/01/2016		-	5.511,98	
31/01/2016	09/02/2016	5.936,21	13.595,88		3.150,37
29/02/2016	09/03/2016		-	3.920,50	1.406,87
31/03/2016	09/04/2016		-	4.750,13	88,02
30/04/2016	09/05/2016		-		2.019,93
31/05/2016	09/06/2016		-		3.856,23
30/06/2016	09/07/2016		-		2.676,15
<b>TOTAL</b>		<b>5.936,21</b>	<b>16.799,65</b>	<b>14.182,61</b>	<b>21.195,45</b>

Com a adoção desse procedimento, o total do imposto e multa totaliza:

Imposto (5.936,51 + 14.182,61)	<b>20.118,82</b>
Multa (16.799,65 + 21.195,45)	<b>37.995,10</b>
<b>Total</b>	<b>58.114,22</b>

Por tudo que foi exposto, voto pelo PROVIMENTO EM PARTE do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário, apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206915.3012/16-0, lavrado contra **REFRESCOS GUARARAPES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$20.118,82**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, incisos VII, "a" e II, f" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$37.995,10**, prevista no inciso II, "d" do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao valor remanescente) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Paulo Danilo Reis Lopes, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Quanto ao valor remanescente) – Conselheiro: José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de janeiro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto ao valor remanescente)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Quanto ao valor remanescente)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS