

**PROCESSO** - A. I. N° 274068.0001/18-7  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0161-03/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 12/04/2021

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0027-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Apropriação de crédito referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Defesa argui que não pode o RICMS ou a Fiscalização restringir o aproveitamento dos créditos fiscais. Não cabe aos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, cabendo à Autuada apresentar provas capazes de elidir a exigência fiscal (Arts. 123, § 5º e 167, III do RPAF/BA). Não há nos autos elementos probatórios capazes de obliterar a imputação fiscal. Não elidida a presunção de legitimidade da autuação prevista no Art. 143 do RPAF/BA. Infração subsistente. 2. SAÍDAS ISENTAS. Apropriação de crédito referente a mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção. Defesa argui que valor do crédito fiscal foi recolhido na operação de saída subsequente. Não há nos autos elementos probatórios capazes de obliterar a imputação fiscal. Não elidida a presunção de legitimidade da autuação prevista no Art. 143 do RPAF/BA. Infração subsistente. 3. SAÍDAS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. Apropriação de crédito referente a mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com redução da base de cálculo do imposto. Defesa argui que valor do crédito fiscal foi recolhido na operação de saída subsequente. Não há nos autos elementos probatórios capazes de obliterar a imputação fiscal. Não elidida a presunção de legitimidade da autuação prevista no Art. 143 do RPAF/BA. Infração procedente. Mantida a Decisão recorrida. Decretada, de ofício, a redução da multa de 150% para 100%. Recurso NÃO PROVIDO. Auto de Infração **Procedente em Parte.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão proferido pela 3<sup>a</sup> JJF n° 0161-03/18, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 29/03/2018, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$181.423,18 (cento e oitenta e um mil, quatrocentos e vinte e três reais e dezoito centavos), com as seguintes imputações objeto do presente recurso:

*INFRAÇÃO 01 – 01.02.05: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Tudo conforme o ANEXO 1 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - MERCADORIA SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Dezembro, de 2014. Valor histórico R\$56.385,04. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.*

**INFRAÇÃO 03 – 01.02.26:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. O Contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de mercadoria com saída subsequente isenta. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme o ANEXO 3 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - MERCADORIA ISENTA. Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Dezembro, de 2014. Valor histórico R\$20.297,74. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 04 – 01.02.26:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. O Contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de mercadoria com saída subsequente beneficiada com redução da base de cálculo, utilizando base de cálculo superior ao estabelecido na legislação e sem fazer o estorno de crédito ou fazendo o estorno a menor. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme com o ANEXO 4 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - MERCADORIA COM REDUÇÃO. Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro a Setembro; Novembro e Dezembro, de 2014. Valor histórico R\$25.577,42. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

O Contribuinte foi notificado do Auto de Infração, presencialmente, em 02/04/2018 e ingressou tempestivamente com Defesa Administrativa em 30/05/2018, peça processual que se encontra anexada às fls. 156/225.

A 3ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transscrito:

#### VOTO

O Auto de Infração em lide, totalizou o valor principal de R\$181.423,18 (cento e oitenta e um mil, quatrocentos e vinte e três reais e dezoito centavos), e é composto de 10 (dez) Infrações, detalhadamente expostas no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão.

Na fase de defesa o Contribuinte reconhece o cometimento das Infrações nº 02 e 05 a 10, e declara que irá realizar o recolhimento do montante em cobrança, de modo a promover a quitação integral dos débitos fiscais referentes às mesmas, as quais somam um valor histórico de R\$79.162,98, remanescendo em discussão as Infrações 01, 03 e 04, cujo valor histórico perfaz R\$102.260,20.

No tocante às Infrações 01, 03 e 04, impugna o lançamento, arguindo: (i) a nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da Infração; (ii) a inocorrência da Infração tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo creditamento foi realizado nos exatos termos da legislação tributária, não havendo qualquer prejuízo ao erário; (iii) a ilegalidade da presunção como meio de prova, uma vez que o Contribuinte que procede de acordo com a legislação não precisa demonstrar sua boa-fé; e (iv) a abusividade da penalidade aplicada.

Após análise dos elementos que compõem o presente PAF, não acolho a preliminar de nulidade apresentada na Impugnação, pois entendo que: (i) a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível; (ii) foram determinados, com segurança, a Infração e o infrator; (iii) foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas; e (iv) não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto, o mesmo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV, do Art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Ademais, saliento que eventuais omissões ou incorreções e a não observância de exigências formais da legislação não acarretam nulidade, desde que seja possível se determinar a natureza da Infração, o Autuado e o montante do débito tributário, conforme dispõe o § 1º, do art. 18 e o “caput” do art. 19 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Verifico que os demonstrativos que embasaram o lançamento foram detalhados nos Anexos 1 a 15 do Auto de Infração, apensados às fls. 42 a 107 do PAF, e na mídia de CD inserida às fls. 149, e detalham a metodologia aplicada para apuração do valor exigido. Documentos que foram entregues ao Contribuinte por ocasião da ciência da autuação, conforme recibo de fls. 150.

Nestes Demonstrativos, restou evidenciado que a autuação se deu em razão da constatação de apropriação indevida, pelo Contribuinte, de crédito fiscal de ICMS em diversas situações distintas, e, por via de consequência, implicando em recolhimento de imposto a menor, caracterizando a existência de motivação necessária para a efetuação do Lançamento de Ofício pelo Autuante.

Ressalto que o Sujeito Passivo produziu sua Peça Defensiva, conforme acostada ao processo às fls. 156/225, na

qual abordou questões de mérito, sem esbarrar em obstáculos que pudessem impedi-lo de desenvolver sua tese defensiva, não havendo, portanto, que se falar em ausência de descrição clara e precisa das Infrações, e consequentemente, em ausência de contraditório e cerceamento do direito de defesa.

Saliente também, que na fase de Impugnação, procedeu a Impugnante ao reconhecimento de parte da acusação fiscal que entendeu procedente, não havendo motivo para se falar em nulidades neste processo, considerando ainda que o ato de reconhecimento de valores devidos pelo Contribuinte, torna essa postulação desenganadamente preclusa e incompatível com os atos por ele praticados.

Não acolho também a alegação perpetrada pelo Contribuinte de que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção, visto que as irregularidades constatadas pela Fiscalização à luz da legislação tributária, estão demonstradas nos Anexos 1 a 15, os quais deram suporte ao presente lançamento, e estão acostados ao PAF, às fls. 42 a 107, além de contidos na mídia de CD inserida às fls. 149, contendo todos os elementos que comprovam o cometimento das Infrações, elementos estes que foram obtidos da escrita fiscal do Contribuinte (notas fiscais eletrônicas; CIAP e EFD). Entendo que no caso concreto, foi detectada a utilização indevida de crédito fiscal em sua escrita fiscal, caindo por terra a alegação defensiva de ocorrência de cobrança do imposto por presunção, não havendo, portanto, razão para se falar na ilegalidade da presunção como meio de prova.

Quanto ao pedido da Defendente para a realização de diligência e produção de prova pericial, a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor, considero não haver necessidade de remessa do PAF para realização de diligências saneadoras ou perícia técnica, por entender que (i) a prova do cometimento das Infrações não depende do conhecimento especial de técnicos; e (ii) estão presentes nos autos elementos de prova suficientes para que este Relator possa proferir a sua decisão. Neste ponto especificamente, destaco as disposições do art. 147, I, "b" e II, "b" do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), que orientam o indeferimento do pedido de diligência e/ou de perícia fiscal, quando for: (i) 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, o que não o fez; e (ii) desnecessária em vista de outras provas produzidas.

"RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99)

(...)

Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) 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;

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
  - b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
- (...)"

Com essas considerações, indefiro os pedidos de diligência e de perícia técnica formulados na inicial, passando então ao exame do mérito das imputações fiscais remanescentes, combatidas na presente Impugnação.

## INFRAÇÕES 02 E 05 A 10

No que tange a estas Infrações, as quais tratam de apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS em diversas situações distintas, relacionadas à: (i) INFRAÇÃO 02 - serviço de transporte não tomado pelo Contribuinte; (ii) INFRAÇÃO 05 - creditamento de valor superior ao destacado nos documentos fiscais; (iii) INFRAÇÃO 06 - creditamento de valor calculado mediante alíquota divergente da que estabelece a legislação; (iv) INFRAÇÃO 07 - creditamento do produto da multiplicação da base de cálculo pela alíquota em valor maior que o destacado no documento fiscal; (v) INFRAÇÃO 08 - creditamento sem a apresentação dos documentos (Notas Fiscais) comprobatórios do direito ao referido crédito; (vi) INFRAÇÃO 09 - creditamento sem a apresentação dos documentos (Conhecimentos de Transporte) comprobatórios do direito ao referido crédito; e (vii) INFRAÇÃO 10 – creditamento relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, verifico que, em sede de Defesa Administrativa, o Contribuinte reconhece tê-las cometido, declarando que iria realizar o recolhimento do montante em cobrança, de modo a promover a quitação integral dos débitos fiscais a elas referentes, as quais somam um valor histórico de R\$79.162,98. Constatou, todavia, que o Sujeito Passivo, ainda dentro do prazo para Impugnação, efetua, em 30/05/2018, o pagamento do valor histórico de R\$57.598,41, correspondente às Infrações 02 e 05 a 09, conforme documentos acostados aos autos, às fls. 240 a 244.

Com relação à Infração 10, observo que embora não haja no PAF comprovação de pagamento do valor exigido, há o reconhecimento expresso de seu cometimento pela Autuada.

Concluo, portanto, pela procedência total das Infrações 02 e 05 a 10.

Passo então a julgar, em conjunto, as Infrações 01, 03 e 04, que remanescem em discussão.

#### **INFRAÇÕES 01, 03 E 04**

No que concerne a estas Infrações, as quais versam sobre apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS relacionada à: (i) INFRAÇÃO 01 - mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária; (ii) INFRAÇÃO 03 – mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção; e (iii) mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com redução da base de cálculo, utilizando base de cálculo superior ao estabelecido na legislação e sem fazer o estorno de crédito ou fazendo o estorno a menor, observo que a Autuada combate o Lançamento, apresentando dentre outros argumentos, que:

(a) Observa todas as regras previstas na Lei Complementar nº 87/96, para aproveitamento dos créditos de ICMS. Que seu procedimento encontra-se amparado pela legislação estadual, conforme o art. 32, I, do CTE que prevê que “Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas para comercialização”. E que não pode o RICMS ou a Fiscalização ao arrepiar das normas legais e constitucionais restringir ainda mais esse aproveitamento ao não permitir o direito aos créditos do Contribuinte, nas presentes hipóteses.

(b) De modo a comprovar a tributação integral das saídas tributáveis de mercadorias proporcionalmente ao creditamento das suas entradas, em relação às Infrações nºs 01, 03 e 04, juntou relatório com indicação específica dos valores creditados, bem como do montante indicado no cupom fiscal e recolhido em cada nota fiscal, que segundo afirma, comprova inequivocamente que não há de se falar em omissão de recolhimento de ICMS ou em qualquer prejuízo ao erário, pois todo valor do crédito fiscal foi devidamente recolhido na operação de saída subsequente, utilizando-se a mesma alíquota do creditamento supostamente tido por indevido (docs. nº 04/fls. 207 e 05/fls. 208 a 224).

Uma vez colocados os argumentos acima, adentro ao exame de cada um deles mediante as considerações a seguir consignadas.

É fato que os arts. 28 e 29, da Lei nº 7.014/96, asseguram o direito de crédito do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria. Contudo, salvo determinação em contrário da legislação, veda sua apropriação total ou proporcional, quando a operação de saída subsequente não for tributada, estiver isenta do imposto ou ocorrer com carga tributária reduzida, exceto se destinada ao exterior.

#### **“LEI N° 7.014/1996”**

(...)

Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e legest\_1996\_7014\_icmscomnotas.doc intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

(...)

§ 5º Deliberação dos Estados e do Distrito Federal, na forma da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

(...)

§ 8º Quanto à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga.

(...)”

No mesmo sentido, o art. 30, I da mesma Lei, estabelece que deve ser estornado o imposto que tiver sido creditado, salvo disposição em contrário da legislação, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

**“LEI Nº 7.014/1996**

(...)

Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;  
(...)"

Complementarmente, o art. 312, §1º do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, estabelece que na hipótese da operação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o crédito deve ser estornado proporcionalmente à redução, sendo que havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária, definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante. Estabelece ainda a legislação, que a escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”.

**“RICMS/BA - DECRETO Nº 13.780/2012**

(...)

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

(...)

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;  
(...)

§ 1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante;

§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.

(...)"

Também é líquido e certo, que o Art. 290 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, veda taxativamente a utilização do crédito fiscal pelo adquirente de mercadorias, objeto de antecipação ou substituição tributária.

**“RICMS/BA - Decreto nº 13.780/2012**

(...)

Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.”.

(...)"

Destarte, em relação à afirmação da Autuada de que observa todas as regras previstas na Lei Complementar nº 87/96, para aproveitamento dos créditos de ICMS. Que estaria amparada pelas disposições do art. 32, I do CTE. E que não pode o RICMS ou a Fiscalização restringir ainda mais esse aproveitamento de créditos, entendo que a esta não assiste razão. Observo que além de ter a Autuada, em sede de Defesa Administrativa, assumido a apropriação dos créditos fiscais referentes às operações que deram origem às Infrações 01,03 e 04,

não há no PAF documentos ou quaisquer outros elementos probatórios, que comprovem a adoção pelo Contribuinte dos procedimentos definidos pelos dispositivos legais acima reproduzidos, que sejam competentes para obliterar a imputação fiscal descrita parágrafos acima. Na dicção dos Arts. 123, §5º, e 167, III do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), caberia à Autuada, na fase de Impugnação do Lançamento, apresentar provas capazes de elidir a exigência fiscal. Não cabendo aos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, no caso o RICMS/BA.

“RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99)

(...)

Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a Impugnação do Auto de Infração no prazo de sessenta dias, contados da data da intimação.

(...)

§ 5º A prova documental será apresentada na Impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportunamente, por motivo de força maior;

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

(...)

Ademais, o art. 29, §4º, II da Lei nº 7.014/96, acima reproduzido, repete a regra inserida no art. 20, §3º, II, da mencionada LC nº 87/96, sendo que o art. 32, I, do CTE foi revogado tacitamente pela Lei nº 4.825/89.

“LC Nº 87/1996

(...)

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

(...)"

No tocante ao argumento defensivo, apresentado pelo Sujeito Passivo, de que não há de se falar em omissão de recolhimento de ICMS ou em qualquer prejuízo ao erário, vez que todo o valor do crédito fiscal fora devidamente recolhido na operação de saída subsequente, mediante a utilização da mesma alíquota do creditamento supostamente tido por indevido, conforme tenta demonstrar por intermédio dos relatórios consubstanciados nos docs. nº 04/fls. 207 e 05/fls. 208 a 224, inseridos na Peça Impugnatória, às fls. 156/225, decidido pelo não acatamento do mesmo, ao constatar que também não há no PAF, mesmo por amostragem, qualquer documento hábil, capaz de comprovar tal assertiva, e as informações contidas nos relatórios retro mencionados.

Assim, considerando que nenhuma prova documental foi apresentada na Peça de Defesa interposta (fls. 156/225), capaz de dar sustentação à argumentação defensiva apresentada pela Impugnante, especialmente aos demonstrativos (docs. nº 04 e 05), inseridos às fls. 207 e fls. 208 a 224, entendo que houve apenas a negativa de cometimento da Infração, fato que, à luz do disposto no Art. 143 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não desonera o Contribuinte de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

(...)

Art. 143. A simples negativa do cometimento da Infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

(...)"

Concluo, portanto, pela manutenção do lançamento do crédito tributário em lide, relativamente às Infrações 01, 03 e 04.

No que tange às alegações defensivas relativas à suposta abusividade e natureza confiscatória da multa lançada no Auto de Infração em razão das Infrações 01, 03 e 04, no percentual de 60%, em se considerando que a mesma está prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, não acolho a postulação defensiva. Não estão inclusos no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento, a declaração de

*inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. É o que prescreve o art. 167, incisos I e III do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Saliente, todavia, que essa matéria poderá ser submetida ao Poder Judiciário por intermédio de ações próprias.*

*“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

*(...)*

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

*(...)"*

*Com referência ao pedido de afastamento ou redução da multa de 60% aplicada ao caso, compete dizer que também não acolho, em razão da ausência de previsão legal. O § 7º, do art. 42 da Lei 7.014/96, somente prevê a possibilidade de redução ou cancelamento para as multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias. No presente caso, a aplicação da multa em comento se deu por descumprimento de obrigação principal. Destaco, contudo, que a multa por descumprimento de obrigação principal prevista no art. 42, VII, “a”, no percentual de 60% do valor do imposto não recolhido, aplicável às Infrações em lide, está sujeita às reduções de valor estabelecidas no art. 45 da mesma Lei, desde que o Contribuinte efetue o recolhimento ou parcele o débito apurado, nos prazos previstos na referida norma legal.*

*Ressalto, por último, que as decisões judiciais reproduzidas na peça defensiva não alteram os entendimentos acima expostos, visto que as mesmas não são vinculantes para o Estado da Bahia, além do fato do Erário Estadual não ter figurado como parte nas ações, que resultaram nos Acórdãos mencionados pela impugnante.*

*Pelas razões acima expostas, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.*

Inconformada com a decisão de piso, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário alegando as seguintes razões de defesa.

Cumpre ressaltar que o referido Auto de Infração é composto por 10 (dez) infrações, sendo que em relação às Infrações nº 02 e 05 a 10, a Recorrente realizou o recolhimento do montante em cobrança, de modo a promover a quitação integral dos débitos fiscais referentes a estas infrações.

Contudo, por não concordar com a exigência fiscal relacionada às demais Infrações nº 01, 03 e 04, a Recorrente apresenta o presente Recurso Voluntário.

Inicialmente requer nulidade do Auto de Infração lavrado por vício material.

Ao contrário do aduzido pela r. decisão recorrida, a descrição do fato gerador contida no mencionado auto de infração não deixa clara a razão que teria motivado a D. Fiscalização Estadual a demandar da Recorrente a referida quantia, limitando-se a indicar sinteticamente a suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, o que viola frontalmente os arts. 142 do CTN e 129, §1º, III do CTE.

Isto é, além do sintético fundamento apresentado pela D. Fiscalização Estadual como descrição da infração, não há no restante da notificação fiscal qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas pela D. Fiscalização Estadual para infirmar a utilização indevida de crédito de ICMS, muito menos a comprovação cabal dessa ocorrência.

Afirma restar evidenciado que o Auto de Infração é manifestamente genérico e não contém qualquer indicação quanto às corretas circunstâncias que culminaram nas alegadas ilegalidades, não se mencionando ou indicando as operações que ensejaram em irregularidade, o que inequivocamente viola o direito ao contraditório e à ampla defesa, plenamente assegurados no art. 5º, LV da CF/88.

Cita entendimento do E. STJ no REsp nº 48.516/SP.

Em razão vício material demonstrado e à luz do direito ao contraditório e à ampla defesa, bem como da jurisprudência acima descrita, a Recorrente pugna pelo acolhimento da preliminar de nulidade absoluta do lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração ora impugnado pois, tanto o seu teor, como a sua instrução, carecem de descrição clara e precisa dos elementos

de fato que teriam ensejado a autuação.

Afirma que o direito ao crédito de ICMS, está amparado pelo princípio da não-cumulatividade. Não pode o RICMS, ao arreio das normas legais e constitucionais, restringir ainda mais esse aproveitamento, ao não permitir o direito aos créditos do contribuinte nas hipóteses de operações já tributadas nas demais fases de comercialização.

Aduz que a CF/88 não fez qualquer restrição à utilização do crédito do imposto resultante dessa aquisição, como o fez em relação às hipóteses de isenção e de não incidência expressa. Referida situação acaba por desnaturar o princípio constitucional da não-cumulatividade, impondo uma restrição não prevista na CF/88 e na LC nº 87/96, culminando na própria cumulatividade do imposto pelo “efeito cascata”.

Invoca as disposições do art. 32, I do CTE: “*Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas para comercialização*”. Conclui que tal dispositivo evidencia o descabimento da presente exigência fiscal em relação às Infrações nº 01, 03 e 04, pois demonstra inequivocamente que o creditamento realizado pela Recorrente possui expresso amparo legal.

Neste sentido, só se poderia dizer em creditamento indevido na hipótese em que as saídas tributadas fossem em proporção menor que o creditamento das respectivas entradas de mercadorias, o que não é o presente caso.

Salienta especificamente em relação às Infrações nº 03 e 04 que, ainda que a D. Fiscalização Estadual aponte que as operações discriminadas seriam beneficiadas com isenção ou redução do imposto nas saídas subsequentes, a Recorrente realizou o recolhimento integral abatendo exatamente o valor creditado, de modo que não há de se falar em qualquer creditamento a maior ou prejuízo ao erário – pelo contrário, foi recolhido valor aos cofres públicos quando sequer haveria tal obrigação.

E, exatamente por não ter realizado creditamento indevido não há de se falar em omissão de recolhimento de ICMS, tampouco em multa devida, na medida em que resta suficientemente demonstrado que a presente autuação não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente.

De modo a comprovar a tributação integral das saídas tributáveis de mercadorias proporcionalmente ao creditamento das suas entradas, em relação às Infrações nºs 01, 03 e 04, a Recorrente procedeu à juntada de relatórios (Docs. nº 04 e 05 da impugnação), a fim de demonstrar a indicação específica dos valores creditados, bem como do montante indicado no cupom fiscal e recolhido em cada nota fiscal, que comprovam inequivocamente que não há de se falar em omissão de recolhimento de ICMS ou em qualquer prejuízo ao erário pois todo valor do crédito fiscal foi devidamente recolhido na operação de saída subsequente, utilizando-se a mesma alíquota do creditamento supostamente tido por indevido.

Contesta que a decisão recorrida aduziu que a exigência fiscal não teria sido lavrada em mera presunção, tendo em vista que as supostas irregularidades constatadas pela D. Fiscalização estariam demonstradas em documentos anexos ao presente processo administrativo fiscal. Ademais, ao contrário do aduzido pela r. decisão recorrida, a D. Fiscalização não solicitou à Recorrente qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao próprio procedimento de fiscalização, tampouco, solicitou esclarecimentos quanto às operações de entrada creditadas especialmente, em relação às supostas irregularidades referentes às Infrações nºs 01, 03 e 04 que poderiam ser facilmente sanadas apenas com a análise simples dos livros fiscais correspondentes.

Entretanto, após terem identificado supostas inconsistências no creditamento das operações de entradas realizadas entre janeiro e dezembro de 2014, ao invés de intimar a Recorrente para prestar esclarecimentos sobre meros indícios de irregularidade, a D. Fiscalização Estadual

preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da impugnação.

Destaca a recorrente que para verificar se o creditamento realizado estaria dissonante da legislação aplicável, a D. Fiscalização Estadual deveria cotejar os registros de entradas com as saídas diante do resumo de apuração do ICMS. Contudo, como exposto acima, a D. Fiscalização Estadual sequer analisou as saídas tributadas do estabelecimento da Recorrente e simplesmente presumiu que o creditamento era indevido.

Destaca, por fim, que a técnica de apuração tributária utilizada pela D. Fiscalização Estadual é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por “arbitramento” de tributação à alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de entrada das mercadorias. Isto é, além de imputar a infração de creditamento indevido sem qualquer comprovação fática, a D. Fiscalização Estadual também simplesmente presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente.

Alega que não se pode presumir que todas as mercadorias vendidas pela Recorrente se submetem ao regime de tributação normal, tal como pretendeu a D. Fiscalização Estadual ao fazer incidir a alíquota de 17% a base de cálculo do valor da operação de entrada das mercadorias em que ocorreu o suposto creditamento indevido. Tal presunção é ainda mais evidente vez que a presente autuação trata especificamente de operações submetidas ao regime de substituição tributária ou operações com produtos cujas saídas são isentas do imposto ou são beneficiadas com redução da base de cálculo, como os produtos que compõem a cesta básica e que, portanto, não estão submetidas à alíquota de 17% como imputado pela D. Fiscalização Estadual na presente autuação.

No tocante à abusividade da multa aplicada no percentual de 60% e de 150%, a r. decisão recorrida se limitou a afirmar que a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado por autoridade superior não estariam inclusos sob a competência dos órgãos administrativos. Salientou ainda que a redução da multa por descumprimento de obrigação principal só poderia ocorrer se a Recorrente tivesse efetuado o recolhimento ou parcelado o débito remanescente aqui discutido. Destaca, contudo, que a Recorrente não busca a declaração de inconstitucionalidade na esfera administrativa, mas, tão somente, a redução para um patamar razoável e proporcional. Isso porque, sob qualquer ângulo que se observe a questão, é preciso admitir que a referida multa é absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que corresponde a mais da metade do valor do próprio tributo que, como já demonstrado, é indevido. Traz vasta jurisprudência.

Suscita a necessária produção de prova pericial.

A Recorrente pleiteia seja DADO INTEGRAL PROVIMENTO a este Recurso Voluntário, para que, reformando-se a r. decisão de Primeira Instância, seja integralmente cancelado as infrações nºs 01, 03 e 04 consubstanciadas no Auto de Infração nº 274068.0001/18-7.

Este é o relatório.

## VOTO

O presente Recurso Voluntário, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, e visa combater especificamente as infrações 01, 03 e 04, não obstante o referido Auto de Infração ser composto por 10 (dez) infrações.

As infrações tratam do uso indevido de crédito fiscal, cujas informações foram extraídas dos registros fiscais lançados em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD e NF-e.

A infração 01, trata do uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária.

A infração 03 menciona o uso indevido de crédito fiscal de ICMS, cujas saídas subsequentes

constam beneficiadas com isenção.

E, por último, a infração 04, que trata do uso indevido de crédito fiscal de ICMS, cujas saídas subsequentes beneficiadas com redução do imposto, sendo imputada a utilização indevida de base de cálculo superior ao estabelecido na legislação e sem fazer o estorno de crédito ou fazendo o estorno a menor.

Inicialmente, suscita a recorrente, nulidade do Auto de Infração. Alega que ao contrário do quanto aduzido na decisão recorrida, a descrição do fato gerador contida no mencionado auto de infração, não deixa clara a razão que teria motivado o autuante a exigir o montante do suposto crédito tributário, violando os arts. 142 do CTN e 129, §1º, III do CTE.

Sustenta ainda a recorrente, que não restaram esclarecidas as premissas que teriam sido averiguadas pelo autuante para infirmar a utilização indevida de crédito de ICMS, muito menos a comprovação cabal dessa ocorrência.

Neste ponto, constato que não há como prosperar a pretensão defensiva. Isto porque, o descriptivo é claro e os elementos do PAF tiveram como origem os dados extraídos de sua EFD, conforme levantamento, demonstrativo e CD, constantes nos Anexos 1 a 15 do Auto de Infração, acostados às fls. 42 a 107 do PAF, e na mídia de CD inserida às fls. 149, devidamente oportunizados ao contribuinte, que exerceu o seu direito de defesa.

Apesar de sinalizar a recorrente, que restou prejudicado o seu exercício do contraditório, haja vista que a tipificação dada à infração retrata de forma genérica o suposto uso indevido do crédito do ICMS, é possível verificar que foi dado pelo autuante informações complementares, sendo ali expresso de forma clara o descriptivo das referidas infrações.

Não acolho, portanto, as preliminares de nulidade requeridas. O autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na peça recursal, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Afasto, pois, as nulidades suscitadas.

No mérito, aduz a recorrente que a CF/88 não fez qualquer restrição à utilização do crédito do imposto resultante dessa aquisição, como o fez em relação às hipóteses de isenção e de não incidência expressa. Sinaliza a recorrente que a situação acaba por desnaturar o princípio constitucional da não-cumulatividade, impondo uma restrição não prevista na CF/88 e na LC nº 87/96, culminando na própria cumulatividade do imposto pelo “efeito cascata”.

Ocorre que, diferente do quanto acima mencionado, se observado o disposto nos arts. 28 e 29 da Lei nº 7.014/96, é possível constatar que apesar de restar garantido o direito de crédito do imposto anteriormente cobrado em operações de aquisição de mercadoria, há de ser observado que nossa normativa veda sua apropriação total ou proporcional, quando a operação de saída subsequente não for tributada, estiver isenta do imposto ou ocorrer com carga tributária reduzida, exceto se destinada ao exterior.

Pelo que se vê, o fundamento da autuação é de o contribuinte autuado escriturou em sua escrita fiscal valores de créditos fiscais oriundos de aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Logo, se depreende que a fiscalização chegou à sua conclusão fiscal, tomando por base a escrituração fiscal efetuada por sistema eletrônico de processamento de dados do autuado, através da EFD – Escrituração Fiscal Digital.

Em sua defesa, não há qualquer alegação que aponte especificamente o enquadramento das mercadorias na modalidade da substituição tributária. Como se observa da alegação defensiva, o autuado não questiona o fato de as mercadorias autuadas encontrarem-se enquadradas na Substituição Tributária.

Entendo, portanto, que a defesa trouxe genericamente o princípio da não cumulatividade, contudo, não trouxe argumento defensivo capaz de elidir a autuação.

O Regulamento do ICMS (Decreto nº 13.780/2012), vigente à ocorrência dos fatos geradores também prevê:

*Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*b) for tributada com redução de base de cálculo, hipótese em que o valor da vedação será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, a vedação será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante;*

Neste sentido, considerando que a redução de base de cálculo equivale à isenção parcial, o crédito fiscal apropriado indevidamente deveria ser estornado, tal como feito no lançamento de ofício.

Em assim sendo, restou devidamente respeitado o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, I da CF/1988. De fato, o que ocorreu é que ao ser destacado imposto por parte do remetente das mercadorias objeto da autuação, somente pode ser apropriado a título de crédito fiscal a parcela que esteja legalmente prevista, ou seja, somente é possível a apropriação do crédito fiscal relativamente àquele valor corretamente calculado, devendo ser observado as operações subsequentes. Caso haja operações isentas ou com base de cálculo reduzida, o contribuinte deve creditar-se, tão somente, da parcela legalmente prevista, o que não ocorreu na presente situação, sendo o que motivou a autuação.

Contesta ainda a recorrente, que a exigência fiscal teria sido lavrada em mera presunção, tendo em vista que as supostas irregularidades constatadas pela autuante não foram, de fato, demonstradas em documentos anexos ao presente Processo Administrativo Fiscal.

De logo, importante sinalizar que todos os dados trazidos aos autos, foram lastreados em informações fornecidas pela recorrente através do envio da sua EFD. Isto posto, os demonstrativos foram elaborados com base nos dados extraídos da escrita fiscal do próprio contribuinte.

Para referidas infrações, foi constatado crédito indevido do ICMS, através da comparação entre as EFD's e as Notas Fiscais Eletrônicas extraídas do Portal de Sistema da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Não trouxe a recorrente qualquer prova ou acusação de erro na elaboração dos referidos livros fiscais.

Ou seja, se observadas as informações vinculadas ao crédito inseridos da EFD, e os documentos fiscais de entrada, é perfeitamente possível verificar que a recorrente registrou o crédito integral, não obstante ter dado saída de mercadorias isentas e/ou com base de cálculo reduzida. Limitou-se a recorrente a alegar, sem, contudo, apresentar provas consistentes de que suas saídas tenham sido submetidas à tributação integral.

Quanto ao argumento defensivo de que a multa imposta tem natureza confiscatória e ofensiva aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, portanto, inconstitucional, por certo que existe um óbice intransponível à sua apreciação por parte deste órgão julgador administrativo, no caso o disposto no art. 167, inciso I do RPAF-BA/99, no sentido de que não se inclui na competência do órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Acerca do pedido de prova pericial pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, II, “a” do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constantes do Auto de Infração, possibilitando

decidir a presente lide.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, decretada a redução da multa de 150% para 100%, para infração 2, conforme alteração feita, tendo início a partir de 1º/04/2012.

Este é o voto.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 274068.0001/18-7, lavrado contra MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$181.423,18, acrescido das multas de 60% sobre R\$132.066,59, e 100% sobre R\$49.356,59, previstas nos art. 42, incisos II, “f”, V, “b e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS