

**PROCESSO** - A. I. N° 298958.0018/19-9  
**RECORRENTE** - CENCONSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0049-02/20  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 23/08/2021

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

**ACÓRDÃO CJF N° 0178-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. DESTAQUE MAIOR QUE O LEGALMENTE PREVISTO. Não comprovada a alegação defensiva de que parte dos valores exigidos referem-se a mercadorias devolvidas, conforme previsto no art. 455 do RICMS-BA, e art. 123, § 5º do RPAF. Indeferido o pedido de diligência. Acolhido o afastamento de valores exigidos manifestamente indevido pela contagem de prazo decadencial pela regra contida no art. 150, § 4º do CTN. Infração procedente, com redução do débito. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão da 2<sup>a</sup> JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 25/09/2019, para exigir ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais (2014 a 2016) - R\$232.648,11 acrescido da multa de 60%.

Na Decisão proferida (fls. 53 a 59) 2<sup>a</sup> JJF inicialmente rejeitou a preliminar de nulidade por entender que o lançamento preenchia os pressupostos formais e materiais, cujos fatos geradores do crédito tributário foram claramente demonstrados, indicado os dispositivos infringidos, descrito a infração em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN e art. 39 do RPAF/BA.

Indeferiu o pedido de realização de diligência por entender que os elementos autuados são eram suficientes para a formação de sua convicção e que a diligência requerida era destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal de posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (art. 147, I do RPAF/BA).

Com relação a arguição de extinção parcial do crédito por incidência de decadência ao direito de o fisco constituir crédito fiscal para fatos geradores anteriores a 30/09/2014 sob o argumento de aplicar ao caso a prevista no art. 150, § 4º do CTN, discorreu sobre o estabelecido no art. 173, I e II do CTN e transcreveu parte do conteúdo do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, enfatizando a Nota 2 que estabelece:

*Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.*

*De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação. (grifos meus)*

*Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.*

Discorreu sobre a doutrina e jurisprudência e concluiu que se tratando de tributo primeiramente

apurável pelo contribuinte que se submete a auditoria posterior, a contagem do prazo decadencial, podem enquadrar-se na regra do art. 150, § 4º, ou, por exceção, o art. 173, I do CTN.

Indicou como exemplo:

*b) Do mesmo modo, em caso de uso indevido de crédito fiscal decorrente de operações com mercadorias cuja saída posterior ocorre sem tributação ou com BC reduzida, ou uso de crédito fiscal a mais que o previsto na legislação, (como é este caso), dúvida também não há quanto ao uso de crédito fiscal manifestamente ilegítimo, pois antecipadamente o sujeito passivo é consciente da situação, e se assim procedeu, agiu, inequivocamente, com intenção de dolo, fraude ou simulação. É o caso constante do parágrafo final da nota 2 do Incidente de Uniformização da PGE, pois, todas as operações que suportam a exação fiscal, cujos valores excedidos não são objetados pelo Impugnante, estão arroladas em específico demonstrativo (CD-R) de fl. 08, do qual recebeu cópia. Aplica-se, portanto, a regra geral do art. 173, I do CTN, pois vejo corresponder ao entendimento exposto no segundo parágrafo da nota 2 do Incidente de uniformização da PGE, retro transcrita;*

*Portanto, nesse caso, não tem sentido lógico nem jurídico o argumento defensivo de incidência de extinção parcial do crédito arguido pelo impugnante.*

Em seguida passou a apreciação de mérito, relacionado à alegação da desconsideração de crédito fiscal relativo à devolução de mercadoria vendida.

*Para o que interessa ao caso, a legislação a respeito é:*

*RICMS-BA:*

*Art. 454. O contribuinte que receber em virtude de troca ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada a emissão de nota fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:*

*I - emitir nota fiscal na entrada das mercadorias, mencionando a quantidade e a descrição da mercadoria, o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;*

*II - obter, na nota fiscal referida no inciso I ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;*

*III - lançar a nota fiscal referida no inciso I no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações com Crédito do Imposto”, quando for o caso.*

*§ 2º A nota fiscal (entrada) emitida na forma do § 1º deste artigo servirá para acompanhar a mercadoria em seu transporte até o estabelecimento de origem.*

*Art. 455. Tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante o dia ou a semana, devendo especificar a quantidade e a descrição das mercadorias, o número, a série, a subsérie e a data dos documentos fiscais originários, sem prejuízo dos procedimentos previstos nos incisos II e III do § 1º do art. 454. (grifos meus)*

*Ora, no processo administrativo fiscal, o ônus probatório é bem repartido entre as partes. Ao fisco cabe provar o cometimento da infração, o que no caso foi feito com aporte de documentação comprobatória aos autos, extraída da própria escrituração do autuado (EFD) e repassada ao fisco no cumprimento de obrigações acessórias específicas. Do mesmo modo, compete ao sujeito passivo, na forma prevista no artigo 123 do RPAF, abaixo transcrito, provar, indubitavelmente, as alegações defensivas:*

*Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.*

*§ 1º A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez.*

*§ 2º A defesa poderá referir-se apenas a parte da exigência fiscal, assegurando-se ao sujeito passivo, quanto à parte não impugnada, o direito de recolher o crédito tributário com as reduções de penalidades previstas em lei.*

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

- I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;  
II - se refira a fato ou a direito superveniente;  
III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Deste modo, não sendo o caso possibilidade de posterior apresentação de prova e observando que, além de a Impugnação parecer desatenta ao caso concreto, vez que fala em parcial reforma de acórdão de 1<sup>a</sup> instância, visando exclusão relativa às infrações 02, 03 e 04, que não existem no presente AI (item 28, fl. 24), tenho que apenas citando determinadas mercadorias saídas com o documento fiscal identificado no demonstrativo suporte da autuação, a planilha apresentada pelo Impugnante indicando que a mercadoria vendida foi objeto de “devolução e estorno”, afronta a normativa acima reproduzida.

Assim, considerando que: a) o levantamento fiscal, sem alterar os dados originais, tem por fonte a própria escrituração fiscal efetuada pelo autuado; b) os dados do levantamento fiscal não foram objetados pelo Impugnante; c) o efeito jurídico da escrituração empresarial provando contra seu autor (CPC: Art. 417), é de se concluir que os elementos de prova aportados aos autos pelo Impugnante não servem ao interesse probatório do contribuinte.

Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Portanto, ao contrário do feito pelo fisco no cumprimento do seu ônus probatório, os autos denotam que o sujeito passivo não se desonerou do seu ônus probatório, sendo este um caso enquadrável nas disposições dos artigos 142 e 143 do RPAF:

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

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

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 69 a 77), por meio da advogada Maria Cristina Caregnato, OAB/SP 222.942 inicialmente ressaltou a sua tempestividade, apresentou uma síntese dos fatos e contestou a fundamentação contida no julgamento com relação a decadência, rejeitando a aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN, por se tratar lançamento fiscal sujeito a homologação, e inexistir no lançamento fiscal qualquer menção de prática de dolo, fraude ou simulação que pudesse incidir no disposto no art. 173, I e II do CTN.

Discorre sobre a constituição do crédito tributário previsto no art. 142 do CTN, transcreve o art. 150, §4º do mesmo diploma legal, que fixa o prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para homologação do crédito tributário por parte da Fazenda Pública (art. 156, VII).

Transcreve texto de doutrinadores, ementas de decisões judiciais (AGInt no REsp 1674329/MG; REsp 101.407/SP) e Súmula nº 555/STJ para reforçar o seu posicionamento de que na situação presente houve declaração do débito e a contagem do prazo é de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, por se tratar de lançamento por homologação, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

No mérito, alega que a fiscalização não observou que parte das mercadorias foram objeto de devoluções de vendas ocorridas no período compreendido pela autuação, cujo crédito equivale ao imposto destacado na venda da mercadoria, fato que anula e não causou prejuízo ao Fisco.

Afirma que as operações objeto de devolução foram indicadas na planilha gravada no CD juntado com a impugnação, o que foi desconsiderado pelos julgadores.

Concluiu requerendo a realização de diligência fiscal para provar o alegado e provimento do Recurso Voluntário afastando os valores decaídos e relativo as operações de devolução.

Registra-se a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Marina Marques Gomes - OAB/DF nº 60.634.

## VOTO

No Recurso Voluntário interposto o sujeito passivo reapresentou o argumento de que a Decisão apreciou equivocadamente a ocorrência de decadência de parte dos valores exigidos, negou a

realização de diligência fiscal e não acolheu o argumento relativo ao afastamento dos valores que foram objeto de devolução, configurando anulação do crédito fiscal.

Quanto ao pedido de realização de diligência, entendo que na defesa o autuado juntou um demonstrativo para tentar demonstrar que parte dos valores exigidos a título de utilização de crédito fiscal a mais que o devido referia-se a devoluções de mercadorias. Na decisão ora recorrida, foi fundamentado que o sujeito passivo não comprovou sua alegação. Tendo apenas reapresentado o mesmo argumento no recurso voluntário, e em se tratando de documento fiscal de posse do requerente e cuja prova poderia ser juntada ao processo, fica indeferida nos termos do art. 147, I do RPAF/BA, por entender que os elementos contidos no processo são suficientes para a formação da convicção do julgador e a diligência requerida objetiva verificar fatos vinculados à escrituração comercial da empresa que poderia ser juntada ao processo.

Com relação a arguição de extinção parcial do crédito por incidência de decadência ao direito do fisco constituir crédito fiscal para fatos geradores anteriores a 30/09/2014, quando foi cientificado da autuação, observo que a 2ª JJF tomou como base a nota 2, “b” do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, enfatizando que em caso de uso indevido de crédito fiscal “*a mais que o previsto na legislação, (como é este caso), dúvida também não há quanto ao uso de crédito fiscal manifestamente ilegítimo, pois antecipadamente o sujeito passivo é consciente da situação, e se assim procedeu, agiu, inequivocamente, com intenção de dolo, fraude ou simulação*”, e que se aplica a regra geral do art. 173, I do CTN, que entendeu “*corresponder ao entendimento exposto no segundo parágrafo da nota 2 do Incidente de Uniformização da PGE*”.

Entretanto, pela análise dos elementos contidos no processo, constato que o autuado, creditou-se do valor relativo ao ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, que a fiscalização procurou demonstrar que não se enquadrava nas alíquotas previstas na legislação do imposto.

Reproduzo abaixo, a título de exemplo duas operações constantes do demonstrativo original:

Esp	Dta	NumDoc	UF	DescrItem	VlBcIcms	AliqIcms	VIIcms	Mes	Ano	Aliq	Déb. apurado
NF	23/07/2014	98729	BA	LEITE LIQ - 1 L	2,89	17	0,49	7	2014	7%	0,29

A primeira operação refere-se à aquisição de leite que o art. 268, XXIX do RICMS/BA, previa nas “operações internas com leite de gado tipo longa vida, fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7%”, vigente até 31/01/17.

Portanto, apesar de o contribuinte ter utilizado o crédito fiscal acima do percentual estabelecido, o imposto foi destacado no documento fiscal, foi escriturado e na situação em questão, não configura situação em que o contribuinte *agiu com intenção de dolo, fraude ou simulação*, como indicado na Nota 2 do IU da PGE/PROFIS.

Neste contexto, acato o argumento defensivo de que o fato jurídico tributário foi declarado, o crédito do imposto utilizado a mais foi compensado no débito do período de apuração do imposto e recolhido o ICMS que fica sujeito a homologação no prazo de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Consequentemente, fica afastado os valores exigidos de R\$10.258,32; R\$8.038,11 e R\$8.204,42 relativo aos meses de julho, agosto e setembro de 2014, totalizando R\$26.500,85 tendo em vista que o contribuinte foi cientificado da autuação em 30/09/2014, operacionalizando a decadência.

No mérito, o recorrente alegou que não foi considerado as operações de devolução, cujo crédito fiscal corresponde ao débito da operação de saída, anulando.

Na informação fiscal, o autuante afirmou que as notas fiscais relacionadas pelo contribuinte não estabelecia uma correlação com as operações que foram objeto da autuação.

Na Decisão proferida a 2ª JJF fundamentou que os artigos 454 e 455 do RICMS/BA indicam procedimentos a serem adotados para emissão do documento fiscal, identificação do devolvedor e correlação com o documento original, que não foi apresentado e que diante da previsão contida

no art. 123, §5º do RPAF/BA, não tendo comprovado o alegado, não acolheu este argumento.

Diante destas apreciações, o recorrente reapresentou a alegação, mas nenhuma nova prova.

Pela análise do demonstrativo juntado com a defesa, gravado na mídia de fl. 41, a título de exemplo identifiquei que foi indicado devolução pelo Cupom Fiscal de nº 1410 de 31/10/2014 relativo aos produtos PINGO D`OURO e TIME BOTAO, abaixo reproduzido:

Esp	Dta	NumDoc	Mês	Ano	DescrItem	Status	Anexo I - Item / NCM
CF	31/10/2014	1410	10	2014	PINGO D`OURO CHIPS BACON 90G	Defesa II	DEVOLUÇÃO E ESTORNO
CF	31/10/2014	1410	10	2014	TIME BOTAO KARAMELLO	Defesa II	DEVOLUÇÃO E ESTORNO

Confrontado com o demonstrativo original da fiscalização gravado na mídia de fl. 08 (crédito fiscal utilizado a maior/2014), foram relacionados no mês de outubro/2014 diversas notas fiscais (a maioria de leite em pó – linhas 335 a 473/Excel), mas não identifiquei nenhuma operação de utilização de crédito fiscal relativo a PINGO D`OURO e TIME BOTAO. A única operação registrada em 31/10/14 refere-se a Leite em pó Ninho.

Pelo exposto, é válido a mesma fundamentação da decisão ora recorrida, visto que não foi apresentado qualquer documentação, diante da fundamentação de que a documentação apresentada junto com a defesa não faz prova de que as operações objeto da autuação tenha vinculação com as que foram relacionadas no demonstrativo gravada na mídia juntada à fl. 41.

Portanto, não tendo apresentado documentação que comprove o cumprimento do disposto nos artigos 454 e 455 do RICMS/BA, aplica o disposto no art. 123 do RPAF/BA, visto que não foi apresentado a prova documental capaz de elidir a infração, nem impossibilidade de apresentar oportunamente por motivo de força maior. Por isso, não acato esta alegação.

Por tudo que foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, devendo ser afastado os valores exigidos relativos aos meses 07/2014; 08/2014 e 09/2014 totalizando R\$26.500,85, o que implica na redução do débito de R\$232.648,11 para R\$206.147,26.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298958.0018/19-9, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$206.147,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS