

A. I. Nº - 274068.0007/19-3  
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA S.A  
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17/09/2021

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0159-02/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. ESTORNO REALIZADO A MENOS. SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. O benefício da redução da base de cálculo, conforme decisão do STF confirmada pela Tese de Repercussão Geral nº 299 de 16/10/2014 é considerada como isenção parcial, de modo a ser pertinente o enquadramento legal aplicado pela Autuante. A mitigou parte da exigência. Infração subsistente em parte. Indeferido o pedido de perícia/diligência. Afastada arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 30/09/2020 e se refere à cobrança de ICMS no valor de R\$ **R\$107.862,08**, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração **01 – 01.02.26** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto. Referente ao período de janeiro a dezembro de 2015.

Constata-se que tempestivamente a Autuada apresentou impugnação ao lançamento através dos documentos constantes às fls. 15 a 36, quando apresentou o arrazoadado de defesa relatado a seguir.

A defesa explica que a Impugnante tem por objeto social, entre outros, a comercialização no varejo de produtos alimentícios e bens de consumo em geral, e está sujeita à incidência de diversos tributos federais, estaduais e municipais, inclusive, ICMS.

Afirmou que os fatos narrados no auto de infração e que fundamentam a imposição fiscal lançada encontram-se genericamente redigidos, conforme se constata da descrição da infração, transcrita a seguir com o enquadramento legal apontado pela D. Fiscalização Estadual:

***“Infração 01 – 01.02.26***

*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto.*

*Enquadramento legal: art. 29, §4º, II, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 310, II, do RICMS.*

*Penalidade: art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.”*

Asseverou não concordar com essa exigência fiscal, e que a MAKRO apresenta impugnação, por meio da qual será demonstrado e comprovado, em síntese:

- (i) *“a nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da infração;*
- (ii) *a inocorrência 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 das penalidades aplicadas.”*

Adentrando ao tópico “**III. DO MÉRITO**” / “**III.1. PRELIMINAR: A nulidade do AI lavrado por vício material**”, salientou que a descrição do fato gerador contida no mencionado auto de infração não deixa clara a razão que teria motivado a demandar da **MAKRO** a vultosa 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.

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

Assim, entendeu 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. E que a autuação fiscal deve obrigatoriamente ser clara e precisa, descrevendo os fatos que justifiquem a exigência do tributo ou multa, a fim de que o autuado possa se defender adequadamente. Acrescentou que a aplicação desse preceito tem contorno constitucional, e representa o direito ao contraditório e à ampla defesa, previstos no art. 5º, LV, da CF/88.

Rematou haver deixado demonstrado que o auto de infração deve ser declarado nulo, por estar despido das formalidades legais e materiais necessárias. Apontou jurisprudência nesse sentido.

Explicou que estando a descrição dos fatos deficiente a ponto de abalar a sua subsunção à norma jurídica, comprometendo a adequada aplicação do direito, não se está diante de erro formal, mas sim material, de direito. Assim, não se trata de simples imprecisão do lançamento por insuficiência na descrição dos fatos, visto que houve, de fato, uma imprecisa – e, portanto, incorreta – apuração da própria infração tributária.

Dizendo neste sentido reproduziu excertos de decisões do CARF acerca da natureza da declaração de nulidade do lançamento em hipóteses semelhantes, concluindo-se que se trata de mácula de critério essencial da regra matriz de incidência tributária.

Concluiu dever ser reconhecida a nulidade absoluta do lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração pois, tanto o seu teor como a sua instrução carecem de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, cerceando o direito de defesa e infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a legislação infraconstitucional concernente já apontada.

Passando a abordar sobre o tópico “**III.2. A Inocorrência da infração apontada no Auto de Infração**” afirmou que os produtos apontados pela fiscalização como sendo beneficiários da redução da base de cálculo nas saídas subsequentes, na verdade, não possuem qualquer previsão legal nesse sentido no RICMS/BA. A título exemplificativo, citou o caso do **azeite** e do **extrato de tomate**, indevidamente incluídos no auto de infração ora impugnado.

Destacou que não há vinculação entre a mercadoria que ingressou no estabelecimento do contribuinte e aquela que saiu do mesmo estabelecimento. E que a compensação do imposto ocorre entre o imposto creditado pela entrada de determinada mercadoria e o imposto resultante da saída de outra mercadoria. Logo, o crédito do imposto seria de natureza financeira e não física.

Acrescentou que, em observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, seria assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, desde que devidamente destacado em documento fiscal hábil, relativamente à mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, em razão de operações regulares e tributadas.

Pontuou que estas e outras hipóteses em que também não é permitido o crédito fiscal das entradas de mercadorias no estabelecimento quando estão previstas nos seguintes termos, respectivamente, do art. 29, § 4º, II, da Lei nº 7.014/96 e do art. 310, II, do RICMS:

*“§ 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.*

*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;”*

Destacou ainda que os arts. 310 do RICMS e 29, § 4º, II, da Lei nº 7.014/96, tratam-se justamente dos fundamentos legais da presente autuação. E que no entender da Autuante a MAKRO não poderia ter se creditado, uma vez que as mercadorias que entraram no estabelecimento seriam beneficiadas com saídas isentas ou com alíquota reduzida.

Reiterou que a MAKRO não pode concordar com a autuação, pois observa todas as regras previstas na Lei Complementar nº 87/96 para aproveitamento dos créditos de ICMS. Frisou que, enquanto princípio, a não-cumulatividade deve ser respeitada e observada, não devendo ter seu alcance diminuído ou restringido por normas infraconstitucionais.

Afirmou que a Impugnante está amparada pela legislação estadual, conforme 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”*.

Rematou que em observância ao princípio da verdade material, postula, alternativamente, seja determinada a realização de diligência e produção de prova pericial, por meio da qual, a partir da análise do seu rigoroso sistema de controle de estoques e livros fiscais, restará comprovado inequivocamente que não há de se falar em creditamento indevido.

Ao tratar do tópico *“III.3. A impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova”*, disse que não foi solicitado à Impugnante qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, foi solicitado esclarecimentos quanto às operações de entrada creditadas que poderiam ser facilmente sanadas apenas com a análise simples dos livros fiscais correspondentes.

Entretanto, complementou que após terem identificado supostas inconsistências no creditamento das operações de entradas realizadas entre janeiro e dezembro de 2013 (sic), ao invés de intimar a MAKRO 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.

Assim, disse não restar dúvidas de que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios e que a D. Fiscalização Estadual se valeu de mera presunção para a sua formalização, pois fez-se apenas um levantamento superficial e genérico que trata tão somente de operações de entradas, sem considerar as posteriores operações de saídas tributáveis pelo ICMS. E que ao utilizar a presunção transferiu-se ao contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto nos arts. 113, § 1º, e 142, ambos do CTN. Acerca dessa impossibilidade de inverter o ônus da prova ao contribuinte, reproduziu lições de MARCO AURÉLIO GRECO.

Na mesma linha, reproduziu outras doutrinas e jurisprudências.

Destacou 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, sequer analisou as saídas tributadas do estabelecimento da MAKRO e simplesmente presumiu que o creditamento era indevido.

Assim, concluiu haver comprovada a integral falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência da infração pela D. Fiscalização Estadual.

Salientou, ainda, que a técnica de apuração tributária utilizada 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, pois presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente.

Passando ao tópico “III.4. A abusividade da multa imposta”, disse que outra circunstância que macula a exigência fiscal em questão é a abusividade da aplicação de penalidade de 60% do valor do imposto apurado em cada operação de entrada supostamente maculada por creditamento indevido.

Pontuou que a penalidade imposta, nos termos do art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS por utilização indevida de crédito fiscal que, disse já haver demonstrado que foi integralmente recolhido no momento das saídas subsequentes e, portanto, a referida penalidade seria inaplicável ao presente caso.

Alegou ainda que a referida multa é absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivale à mais da metade do valor do imposto exigido que, como já demonstrado, é indevido e foi devidamente recolhido nas operações subsequentes. A esse respeito, indicou que o art. 150, IV, da CF/88 determina que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

A informação fiscal veio aos autos às fls. 58 a 65, quando repisou acusação fiscal dizendo que o contribuinte em lide foi flagrado no cometimento da irregularidade, que reproduziu:

*Infração 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de mercadoria com saída subsequente beneficiada com redução da base de cálculo, utilizando base de cálculo superior ao estabelecido na legislação e fazendo o estorno de crédito 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 1 - CRÉDITO INDEVIDO - ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO e ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DE LANÇAMENTO DE ESTORNO, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em meio magnético. Valor histórico R\$ 107.862,08 (cento e sete mil oitocentos e sessenta e dois reais e oito centavos)*

Reproduziu as alegações defensivas de forma resumida e suas razões de defesa:

- a) “os fatos narrados no referido AI encontram-se genericamente redigidos;
- b) nulidade da autuação em razão da ausência de descrição clara e precisa da infração;
- c) a inocorrência das infrações tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo creditamento foi realizado nos termos da legislação tributária, não havendo qualquer prejuízo ao erário;
- d) a ilegalidade da presunção com meio de prova, uma vez que o contribuinte que procede de acordo com a legislação não precisa demonstrar sua boa-fé;
- e) a abusividade das penalidades aplicadas; e,
- f) pedido de diligência.”

Em seguida passou a enfrentar as arguições defensivas como segue:

Quanto à alegação de que “FATOS NARRADOS COM DESCRIÇÃO GENÉRICA” disse que a alegação do impugnante não prospera, pois como pode ser observado nas folhas 1 a 2 existe descrição complementar, inclusive fazendo referência aos demonstrativos e os documentos que deram origem a identificação da irregularidade.

Em relação ao tópico “3 – NULIDADE” / “3.1 - DESCRIÇÃO DOS FATOS” disse que as alegações da defesa não procedem, pois nas folhas 1 a 2 têm a descrição da infração, inclusive com descrição complementar, de forma clara e completa com o devido enquadramento e tipificação da multa aplicada, atendendo o que determina o art. 18 do RFAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e os anexos foram entregues ao contribuinte conforme folhas 7 a 9 e arquivos conformes folhas 10 e 11.

Afirmou que as planilhas são claras e objetivas, contendo diversas informações das operações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota e todas as informações necessárias para a demonstração da infração.

Acrescentou que constam nos autos os documentos e provas necessárias, como a escrita fiscal e notas fiscais constantes no arquivo magnético, folhas 10 e 11, e os valores reclamados na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documento gerado pela própria autuada. E que em momento algum a impugnante questionou as informações da EFD.

Disse que a defendente citou que foram desrespeitados os arts. 129, § 1º, III COTEB, Lei nº 3.956/81, art. 142 do CTN e art. 5º, LV, da CF/88. A citação da defendente não prospera, pois o auto de infração seguiu o que estabelecem estes dispositivos legais.

Quanto ao tópico “3.2 - INOCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO”, asseverou que a impugnante alegou que os produtos apontados pela fiscalização como sendo beneficiários da redução da base de cálculo nas saídas subsequentes, na verdade, não possuem qualquer previsão legal nesse sentido no RICMS/BA, e que a título exemplificativo, citou o caso do azeite e do extrato de tomate, que disse foram indevidamente incluídos no auto de infração ora impugnado.

Informou que a rotina da auditoria fiscal foi baseada na EFD, cuja elaboração é de responsabilidade do contribuinte. E que a EFD tem inconsistências que induziram a fiscalização ao erro.

Salientou que segundo a EFD, o item 301847 - EXTRATO TOM ELEFANTE LT4.08KG, em 30/01/2015, NF 272.070, tem o preço da mercadoria de R\$ 2.772,72 e a base de cálculo de R\$ 3.012,54, enquanto na NF-e tem o preço e base de cálculo de R\$3.012,54.

E que da mesma forma segundo a EFD o, item 080509 - AZEITE POR PUR GALLO VD 500ML., em 13/02/2015, NF 275.781, tem o preço da mercadoria de R\$ 1.665,18 e a base de cálculo de R\$ 4.500,00, enquanto na NF-e tem o preço e base de cálculo de R\$ 4.500,00.

Todavia pontuou que as devidas correções foram feitas gerando o ANEXO 3.

Quanto a arguição da defendente de que usou o direito constitucional da não cumulatividade do ICMS e que a D. Fiscalização pautou-se na premissa equivocada de que as operações de entrada creditadas não foram proporcionalmente compensadas com posteriores saídas, não é verdade, como afirma demonstrar adiante.

Asseverou que esta arguição não prospera, pois a fiscalização considerou direito da não-cumulatividade ao computar o crédito não superior ao valor da mercadoria e proporcional a devida redução da base de cálculo para produtos como leite e óleo de soja.

Em relação à alegação de que os fatos não estão de acordo com o inciso II, do § 4º, do art. 29 da Lei 7.014/96 e o inciso II, do art. 310, do RICMS. Explicou que de acordo com o parágrafo 1º do art. 18 do RPAF, as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

Asseverou que a própria defesa da infração é a prova de que o requerente não teve cerceamento à defesa.

Retificou parcialmente a infração conforme o ANEXO 3.

Passando a tratar do tópico “3.3 - ILEGALIDADE DA PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA”, pontuou que a impugnante alegou que faz parte do procedimento prévio a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades e que a fiscalização não solicitou os referidos esclarecimentos.

Disse que tal alegação não prospera, pois não existe previsão legal que exija a intimação previa ao contribuinte. Afirmou que não houve presunção, porque a fiscalização teve por base a NF-e e

Escrita Fiscal Digital -EFD e fez a análise da documentação. Não havendo dúvida quanto ao ilícito praticado, por este motivo não há necessidade de solicitar esclarecimento adicional.

Ponderou que não houve ilegalidade na utilização a alíquota de 17% sobre a base de cálculo, pois na descrição de infração existe um demonstrativo sintético, enquanto nos anexos o demonstrativo é analítico, evidenciando o valor de forma individualizada para calcular o imposto sobre a base de cálculo.

Disse ainda que não houve cerceamento de defesa, haja vista que no auto de infração, folhas 1 e 2, constam a transcrição detalhada da infração, tipificação da multa e o indicativo dos demonstrativos utilizados para quantificar o valor da infração de forma detalhada.

Asseverou que nestes relatórios estão diversas informações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações. Salientando que tudo foi entregue ao contribuinte no momento da ciência conforme folhas 7 a 9 e arquivos conformes folhas 10 e 11.

Reiterou que ratifica a infração 1.

Quanto ao tópico “4 - A ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA”, salientou que o requerimento da defendente não procede, já que os demonstrativos comprovam a infração, logo a obrigação principal persiste e não teria justificativa para o cancelamento das multas.

Em relação à alegação de considerar a multa de 60% desproporcional, que por isso importaria em confisco, quando solicita a redução para percentuais condizentes com a CF, destacou que não cabe, no âmbito de suas atribuições, a discussão sobre entendimento constitucional, posto que deve obediência ao RICMS/BA por responsabilidade funcional.

Afirmou ainda que a dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontrava prevista no §7º, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19 e mesmo assim exigia do sujeito passivo a comprovação de que não houvesse implicado falta de recolhimento do ICMS, o que não foi comprovado pelo impugnante. Por estes motivos a multa deve ser mantida.

Por fim tratando do tópico “6 – DILIGÊNCIA” entendeu que não se faz necessária, pois constam no respectivo PAF todos os elementos necessários para conclusão da procedência da infração.

Concluiu requerendo julgamento pela procedência parcial do presente auto.

A defesa apresentou manifestação à informação fiscal às fls. 75 a 84, quando em regra trouxe matérias reiterativas de sua impugnação original, tendo desta feita de novo apresentado questionamentos quanto a informação fiscal, inovando, entretanto quanto aos pontos a seguir:

1 - Disse que na informação fiscal a Autuante admitiu que a análise dos documentos fiscais gerou dúvidas sobre o material auditado quando afirmou:

*“A EFD tem erros de inconsistência que induziram a fiscalização, e essa afirmativa comprova que haveria de intimar a contribuinte para esclarecimentos. Segundo a EFD, o item 301847 - EXTRATO TOM ELEFANTE LT4.08KG, em 30/01/2015, NF 272.070, tem o preço da mercadoria de R\$ 2. 772,72 e a base de cálculo de R\$ 3.012,54, enquanto na NF-e tem o preço e base de cálculo de R\$3.012,54. Também segundo a EFD o, item 080509 - AZEITE POR PUR GALLO VD 500ML., em 13/02/2015, NF 275. 781, tem o preço da mercadoria de R\$ 1.665,18 e a base de cálculo de R\$ 4.500,00, enquanto na NF-e tem o preço e base de cálculo de R\$ 4.500,00.”*

Asseverou que este fato denota incerteza sobre a verdade material da infração. E por não buscar a certeza antes de autuar teria pautado a acusação fiscal somente em presunções.

2 – Contrapôs a afirmativa da Autuante quando esta asseverou que “*não existe exigência legal para a intimação prévia ao contribuinte*”, tendo afirmado ser um equívoco da Autuante haja vista que o princípio da verdade material impende ser um dever inescusável da administração Tributária zelar pelos princípios norteadores do Direito.

No mais, apenas reiterou os argumentos trazidos em sua peça inicial.

Nova informação fiscal veio aos autos às fls. 96 a 97, disse que a impugnante não traz fato novo.

Afirmou que a alegação anterior de que não existe redução da base de cálculo para azeite e extrato de tomate não prospera, pois estes itens foram apontados pela defesa e já foram excluídos no Anexo 3.

Asseverou que a insistência de que o contribuinte seja intimado para se manifestar sobre os entendimentos previamente firmados pela fiscalização, não conta com amparo legal, mas que por zelo a fiscalização enviou um e-mail para que a impugnante se manifestasse antes do lançamento fiscal, folhas 5, contudo a defendente não se manifestou.

Rebateu a alegação de que a análise dos documentos fiscais realizada pela fiscalização gerou dúvidas sobre o cenário que estava sendo auditado, o que implicaria em intimação ao contribuinte, para que se manifestasse sobre o caso.

Quando asseverou que esta arguição não condiz com a realidade, pois a questão do azeite e extrato de tomate só foi apontada na primeira defesa e corrigida no Anexo 3. Que a EFD deve espelhar a realidade dos documentos fiscais conforme a situação tributária e isto é de inteira responsabilidade da impugnante.

Ressaltou que não houve dúvida na análise, já que diversas notas com saída de óleo de soja e leite têm saída com redução da base de cálculo, porém o crédito na entrada foi integral.

Salientou que a segunda manifestação seria uma oportunidade para a defendente provar as inconsistências do Anexo 3.

Pontuou que o inciso IV do artigo 8º e art. 143 do RPAF/99, determinam que as petições devem conter os meios de prova com que o interessado pretenda demonstrar a veracidade das suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal.

Rematou que se há alguma prova a ser apresentada, certamente será proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos.

Reafirmou que existe prova de que a defendente compreendeu a infração e que se defendeu, conforme folhas 21, parágrafo 21.

A fl. 108 consta diligência deliberada pela 3ª JF na assentada para julgamento, ocorrido em 08/02/2021, com o seguinte teor:

***“3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL***

***REMESSA DOS AUTOS À REPARTIÇÃO FISCAL DE ORIGEM***

*Na assentada para julgamento ocorrida no dia 08/02/2021, em vista da alegação defensiva de que:*

- houve imprecisão quanto o enquadramento legal da infração, bem como de que estaria explicitado nos autos a base legal que daria suporte ao estorno do crédito perpetrado quanto a legislação que fundamentaria o estorno supostamente ocorrido por ocasião das saídas das mercadorias objeto do lançamento do crédito.*

*Decidiu o colegiado desta 3ª JF, pela remessa dos autos à repartição fiscal de origem para que fosse providenciada a seguinte diligência:*

- 1. Informação fiscal pela Autuante acerca da alegação defensiva em destaque, e providência de correção, se for o caso;*
- 2. Havendo modificação do lançamento, deve ser dado ciência à Autuada, devendo ser procedida a concomitante reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para que a defesa, querendo, se pronuncie, bem como, após o pronunciamento da defesa, apresentar nova informação fiscal, se for o caso.*

*Cumprida a diligência deve os autos retornarem ao CONSEF para julgamento.”*

A Autuante se pronunciou em função da diligência às fls. 114 a 116. A Autuante não propôs modificação do lançamento, em virtude de que, não foi dada ciência da informação fiscal à Impugnante.

Sobre o tópico “1 - ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO”, tratando da alegação da Impugnante de que houve imprecisão quanto o enquadramento legal da infração, disse não prosperar, pois no campo de descrição complementar existe a definição da infração que explica que: “*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 fazendo o estorno de crédito a menor.*”. E repisou também que no enquadramento legal consta: “*art. 29, §4º, inciso II da lei 7.014/96 C/C art. 310, inciso II do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.*”. Disse também que o Auto de Infração:

Cita o inciso II, do §4º, do art. 29 da Lei no 7.014/96.

*"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 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; "*

Cita o inciso II, do art. 310 do RICMS.

*"Art. 31 O. 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; "*

Em seguida resumiu os itens do anexo 3 com a respectiva previsão legal que fundamenta a redução da base de cálculo.

COD	DESCRIÇÃO	PREVISÃO LEGAL P/ REDUÇÃO DE BC
019961'	LEITE UHT DESN ALIMBA 1LCX*	ART. 268, XXIX DO RICMS
'020262'	LEITE UHT INTEG ALIMBA 1LCX	ART. 268, XXIX DO RICMS
'030134'	LEITE PO INTEGRAL NINHO 400G *	RT. 268, XXV, DO RICMS
'093717'	OLEO SOJA CONCORDIA 20X900ML *	ART. 268, XXII DO RICMS
'176618'	OLEO SOJA PRIMOR FR PE20X900	ART. 268, XXII DO RICMS
'201201'	OLEO SOJA LIZA 20X900ML	ART. 268, XXII DO RICMS
'227513'	NO BREAK FORCELINE 700 BIV	ART. 266, XIII DO RICMS
'261547'	OLEO SOJA SOVA PET 900ML	ART. 268, XXII DO RICMS
'367406'	LEITE PO INSTANT NINHO 400G **	ART. 268, XXV, DO RICMS
'542386'	LAV 5/AUT LIBEL FUME 6KG 110	CONVÊNIO ICMS 52/91, ITEM 39.3
'577308'	OLEO ALGODAO SAUDE 900ML	ART. 268, XXII DO RICMS
'598735'	LEITE PO INT NINHO se 1.2K	ART. 268, XXV, DO RICMS
'629262'	APARADOR TRAMONTINA 127AP1000W	CONVÊNIO ICMS 52/91, ITEM 56.5
'645658'	LEITE UHT INTEG VALE DOURLCX	ART. 268, XXIX DO RICMS
'671918'	APARADOR GRAMA 300W 127V	CONVÊNIO ICMS 52/91, ITEM 56.5
'846846'	OLEO SOJA ARO PET 20X900ML	ART. 268, XXII DO RICMS
'909740'	APARAD TRAMONTINA 700W VAS 110	CONVÊNIO ICMS 52/91, ITEM 56.5

Reafirmou que os itens elencados possuem redução da base de cálculo estabelecida pela legislação, e que apesar dos dispositivos legais constantes no lançamento fiscal limitarem o crédito integral, a recorrente utilizou o crédito superior ao estabelecido na legislação. Portanto, reiterou que o enquadramento legal da infração está de acordo com a descrição da infração.

Passando a tratar do tópico “2 - ESTORNO DE CRÉDITO”, em relação à arguição defensiva de que não



estaria explicitado nos autos a base legal que daria suporte ao estorno do crédito perpetrado, quanto a legislação que fundamentaria o estorno em decorrência das saídas das mercadorias objeto do lançamento do crédito. Disse que:

1. O valor do estorno de crédito utilizado no anexo 3, coluna “L”, pode ser conferido com os REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS, constante na mídia das folhas 10, na pasta ESCRITURÇÃO/APURAÇÃO. Este é o dado oficial.
2. A infração não trata de estorno de crédito e sim crédito lançado a maior do que permite a legislação, e que no caso quando há redução da base de cálculo. E por isso o crédito deve ser proporcional e não total.
3. As empresas lançam o crédito dos itens sujeitos a redução na base de cálculo de duas formas: a) lança a base de cálculo reduzida e o ICMS proporcional à base reduzida; b) lançam no estorno de crédito o valor do ICMS proporcional à redução da base de cálculo.
4. No anexo 3 constam mercadorias cuja legislação atribui redução na base de cálculo. O crédito proporcional foi calculado (coluna “J”) e dele abatido o tanto o ICMS lançado na entrada (coluna “K”=I-D), como o estorno de crédito referente a redução da base de cálculo (coluna “L”).
5. O estorno de crédito aplicado no anexo 3 é exatamente o valor que a impugnante lançou nos REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS, no campo DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS ESTORNOS DE CRÉDITOS, com a descrição ESTORNO CONF.ART.266 CAP. VII RICMS/BA. Sendo assim, o cálculo está correto.
6. Como houve crédito a maior indevido foi realizado o lançamento fiscal.

Pontuou que já procedeu uma correção através do ANEXO 3 - CRÉDITO INDEVIDO - ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - INFORMAÇÃO FISCAL, nas folhas 65 a 66 e que a impugnante já teve ciência.

Concluiu pela manutenção da ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado na infração, e pela procedência parcial do presente auto.

Presente na sessão de julgamento o Advogado de defesa, Dr. Otávio de Abreu Caiafa, que apenas declarou concordar com o teor do relatório lido na assentada, reiterando as alegações defensivas.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de auto de infração que busca recuperação de imposto não recolhido em vista de crédito apropriado a mais, pois não deveria ter sido realizado na integralidade, e sim na respectiva proporção da redução do valor da base de cálculo que se verificou por ocasião das saídas.

Preliminarmente, cabe enfrentar a arguição de nulidade que teve por espeque a alegação de que os fatos narrados no referido auto de infração e que fundamentam a imposição fiscal lançada, estariam genericamente redigidos, bem como que o fundamento apresentado ter sido sintético como descrição da infração, e que não haveria no restante da notificação fiscal qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas para infirmar a utilização indevida de crédito de ICMS, ou mesmo a comprovação cabal dessa ocorrência. De modo que, essa circunstância denotaria em prejuízo à ampla defesa e ao contraditório e implicaria na nulidade do Auto de Infração.

Todavia, da análise dos autos, verifico que restou clarividente a acusação fiscal conforme descrita preambularmente nesta peça e que fora subsumida ao enquadramento legal proposto pela Autuante de forma precisa e peremptória, conforme reproduzo: Art. 29 §4º; inciso II da Lei 7.014/96 c/c ART. 310, inciso II do RICMS.

Inciso II do § 4º do Art. 29, da Lei 7.014/96;

*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;*

Contudo, acrescido § 8º do art. 29 da Lei 7.014/96, que também corrobora com a acusação fiscal:

*§ 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.*

O inciso II do Art. 310, do RICMS, utilizado para o enquadramento da infração está absolutamente escoreito, posto que veda o crédito do ICMS quando a operação de saída for isenta, que é o caso da matéria autuada, posto que a redução da base de cálculo é uma modalidade de isenção, no caso parcial, conforme Tese de Repercussão Geral 299 de 16/10/2014. Portanto, se estava vedado o crédito, houve um creditamento indevido por parte da Impugnante, que se subsumiu ao Inciso II do §4º do Art. 29, da Lei 7.014/96 e ao inciso II do art. 310 do RICMS. Veja-se:

*“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;”*

Tese de Repercussão Geral 299 de 16/10/2014 /Acórdão RE 635688

*“A redução da base de cálculo de ICMS equivale à isenção parcial, o que acarreta a anulação proporcional de crédito relativo às operações anteriores, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário”.*

Acrescido ainda, do próprio RICMS os §§ 1º e 2º do inciso I do art. 312, pois a despeito desta norma se referir à situação fática em que não for possível prever no momento da entrada da mercadoria a situação de isenção ou não tributação que ocorreria por ocasião de sua saída subsequente, o estorno espontâneo do crédito seria o remédio que corrigiria a infração. Entretanto, apesar de reverberar inteligência semelhante e análoga à matéria, por esta se referir a isenção subsequente prevista na legislação, não enquadra os fatos em sua plenitude. Veja-se:

*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”.*

Cabe observar, por oportuno, que a despeito de propor aqui complemento ao enquadramento legal original, este em nada compromete a conclusão quanto clareza da acusação da peça vestibular, ao contrário, confirma mais ainda o seu acerto, haja vista que reforça os termos da mesma.

Ademais, ainda que ocorressem eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação, estas não acarretariam a nulidade do Auto de Infração, posto que nestes autos foi plenamente possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, evidenciando que qualquer incorreção ou omissão estariam passíveis de serem corrigidas ou suprimidas, (§ 1º do art. 18 do RPAF).

De forma que, ainda que falho fosse o enquadramento legal, ainda assim, o que não foi o caso da matéria, estaria o lançamento a salvo de nulidade, porquanto a descrição dos fatos foi precisa, inclusive fazendo constar do arquivo *Excel* o demonstrativo do levantamento fiscal denominado “ANEXO 1 e 2 - CRÉDITO INDEVIDO - ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO” a planilha indicada pela denominação “LANÇADO”, a indicação do dispositivo de redução da base de cálculo usufruída pela Impugnante por ocasião das saídas subseqüentes, comprovando o acerto do enquadramento legal da infração.

Ressalto também, que não ocorreu na apuração da infração imputada à Impugnante à prática de utilização de presunção como meio de prova, pois considero estar minudentemente comprovado nos autos que o procedimento fiscal contou com prévia intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito dos indícios das irregularidades apuradas pela fiscalização, bem como que todo o levantamento fiscal se valeu das NF-es e da Escrita Fiscal Digital –EFD, conforme consta minunciosamente demonstrado na memória de cálculo apresentada nos demonstrativos do levantamento fiscal, composto de informações detalhadas das operações, como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações, fato que comprova não ter sido a apuração fiscal baseada em mera presunção.

De maneira que resta afastada a diligência solicitada pela defesa, haja vista que a riqueza de informações acerca da infração imputada dispensa a busca de qualquer complemento exógeno aos autos para fins da cognição sobre o feito.

Portanto, verifico que o presente lançamento de crédito tributário está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a infração a multa e suas respectivas bases legais, evidenciadas de acordo com a infração imputada e demonstrativos detalhados do débito, com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo. Afasto a arguição de nulidade.

Quanto ao mérito *ab initio* descarto a alegação de que a técnica de apuração tributária utilizada foi 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, pois presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente.

Do alegado acima, observei que houve um equívoco por parte da defesa, pois sua alegação adotou por esquece o demonstrativo de débito do auto de infração, o qual para fins de apuração da base de cálculo adota indistintamente a alíquota padrão do ICMS. Todavia, se a defesa tomar como base de análise o demonstrativo de memória de cálculo elaborado pela Autuante verá que foram prestigiadas nos cálculos às alíquotas adequadas a cada mercadoria conforme previsão legal. Não subsiste esta arguição da defesa.

Quanto à alegação defensiva de que os produtos apontados pela fiscalização como sendo beneficiários da redução da base de cálculo nas saídas subseqüentes, na verdade, não possuem qualquer previsão legal nesse sentido no RICMS/BA, e que a título exemplificativo, citou o caso do azeite e do extrato de tomate, que disse foram indevidamente incluídos no auto de infração ora impugnado.

A Autuante informou que a rotina da auditoria fiscal foi baseada na EFD, cuja elaboração é de responsabilidade do contribuinte. E que verificou, por ocasião de sua informação fiscal, que a EFD tinha inconsistências que induziram a fiscalização ao erro.

Nessa esteira, a Autuante salientou que segundo a EFD, o item 301847 - EXTRATO TOM ELEFANTE LT4.08KG, em 30/01/2015, NF 272.070, teria o preço da mercadoria no valor de R\$2.772,72 e a base de cálculo em valor superior no valor de R\$3.012,54, enquanto na NF-e continha tanto o preço como a base de cálculo no valor de R\$3.012,54.

Disse ainda, que da mesma forma, segundo a EFD o item 080509 - AZEITE POR PUR GALLO VD 500ML, em 13/02/2015, NF 275.781, tem o preço da mercadoria no valor de R\$1.665,18 e a base de

cálculo de R\$4.500,00, enquanto na NF-e tem o preço e base de cálculo de R\$4.500,00.

Todavia, pontuou a Autuante que procedeu as devidas correções gerando o ANEXO 3, que consta dos autos às fls. 65 e 66, resultando que após as correções feitas pela Autuante resultou reduzido o valor lançado para R\$16.948,92. De maneira que fica ultrapassada esta alegação.

Em sequência, acompanho o entendimento da Autuante quando enfrentou a alegação de que o princípio da não cumulatividade lhe garantiria a manutenção dos créditos glosados, haja vista a inteligência que se extrai da interpretação da legislação de enquadramento legal da infração já comentados acima, (inciso II, do § 4º, do art. 29 da Lei 7.014/96 e o inciso II, do art. 310, do RICMS). De maneira que considero insubsistente a alegação.

Destarte, voto pela procedência parcial do presente Auto de Infração acompanhando os procedimentos de retificação do lançamento proposto pela Autuante e demonstrado em sua planilha demonstrativa da memória do cálculo ANEXO 03 constante das fls. 65 e 66, que reduziu o valor lançado de R\$107.862,08 para **38.160,30**, conforme demonstrado a seguir:

MÊS	CRÉD INDEV	ESTORNO LANÇADO	CRÉDITO A MAIS
fev-15	446,24	186,71	259,53
abr-15	5.935,04	42,76	5.892,28
mai-15	3.629,61	340,95	3.288,66
jun-15	2.352,31	255,01	2.097,30
out-15	472,96	145,74	327,22
nov-15	9.419,02	72,63	9.346,39
dez-15	17.010,73	61,81	16.948,92
<b>TOTAL</b>			<b>38.160,30</b>

Em tempo registro que por equívoco, na assentada para julgamento, este Relator declarou que o valor do lançamento havia sido reduzido para R\$16.948,92, pois assim consta como último número da última coluna do ANEXO 03 (fl. 66) que resultou na revisão do levantamento fiscal perpetrado pela Autuante.

Todavia, ao verificar melhor, sobretudo quando da confecção do demonstrativo de débito final acima, fora verificado que o ANEXO 03 não continha a somatória total dos meses, e que o último valor adotado inicialmente como sendo o valor total, em verdade, se referia apenas ao valor apurado em relação ao mês de dezembro de 2015.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 274068.0007/19-3, lavrado contra a empresa **MAKRO ATACADISTA S.A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$38.160,30**, acrescido da multa prevista no art. 42. inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2021

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR