

A. I. N° - 274068.0010/20-8
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA S.A.
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 18.11.2021

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0408-06/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. SAÍDAS ISENTAS E COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. A acusação fiscal perfeitamente caracterizada. As arguições defensivas lograram relativizar em parte a exigência fiscal. Afastada o pleito de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 15/06/2020 e se refere à cobrança de ICMS no valor de **R\$169.106,20**, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01 - 01.02.26 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. O contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de mercadoria com saída subsequente isenta. Referente ao período de janeiro a dezembro de 2016.

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 1 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - MERCADORIA ISENTA, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético.

Constata-se que tempestivamente a Autuada apresentou impugnação ao lançamento através dos documentos constantes às fls. 38 a 60, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir.

A defesa inicia a peça defensiva discorrendo sobre a sua tempestividade, os fatos e as infrações imputadas.

Prosseguindo, sob o tópico “*III - DAS PRELIMINARES DE NULIDADE*”, “*III.1 - PRECARIEDADE DO TRABALHO FISCAL – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA*”, “*III.1.1 - DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL*”, arguiu nulidade, tendo em vista de considerar que a Fiscalização Estadual formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo, além do fato de que a infração descrita nas peças infracionais não é precisa. Fato que afirmou se tratar de inequívoco vínculo material que macula irremediavelmente o lançamento.

Fundamentou evocando o art. 142 do CTN e art. 129 do CTE, dizendo que o ato que consubstancia o lançamento tributário deverá ser lavrado por autoridade administrativa competente, e conterá obrigatoriamente: (i) a qualificação do autuado; (ii) o local, a data e a hora da lavratura; (iii) a descrição clara e precisa do fato que motivou sua geração; e (iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; (v) a intimação para o pagamento do débito com multa reduzida ou para a apresentação de impugnação administrativa, com indicação do prazo e seu início. Trouxe doutrina e jurisprudências.

Explicou que a descrição do fato gerador contida no mencionado auto de infração não deixa clara

a razão que teria motivado a Fiscalização Estadual a demandar da Impugnante tão vultosa quantia, limitando-se a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menor de ICMS, o que viola frontalmente os arts. 142 do CTN e 129, §1º, III, do CTE.

Rematou que em caso de descumprimento pela autoridade fiscal dos requisitos previstos na legislação a declaração de nulidade e o cancelamento da autuação são medidas que se impõe, quando reproduziu os incisos II e III art. 18 do RPAF.

Asseverou ser inegável que, além do sintético fundamento apresentado pela Fiscalização Estadual como descrição da infração, não há no restante da notificação fiscal qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas para infirmar o recolhimento a menor do imposto, tampouco a comprovação cabal dessa ocorrência.

Pontua 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.

Rematou 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.

Passando ao tópico “*III.1.2 – DA NULIDADE POR INOCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO E POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA*”, disse ter se valido da imprecisa descrição dos fatos contida no Auto de Infração como recurso para exercer: (i) à compreensão das condutas que lhe foram imputadas, (ii) à eventual tipificação destas condutas; e (iii) ao desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.

Neste contexto, a Impugnante disse que buscou localizar algumas hipóteses para comprovar a inexistência de creditamento indevido e conseguiu verificar alguns casos que entende levaram à equivocada interpretação da Fiscalização Estadual.

Registrhou 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 a título exemplificativo citou o caso do cuscuz e do sal de churrasco e refinado, indevidamente incluídos no auto de infração ora impugnado.

Asseverou que a Impugnante não pode concordar com a autuação, pois observa todas as regras previstas na Lei Complementar nº 87/96 para aproveitamento dos créditos de ICMS. Destacou que o direito da Impugnante ao creditamento integral do ICMS incidente sobre a aquisição de mercadorias destinadas ao consumidor final, decorre do princípio da não-cumulatividade previsto no art. 155, §2º, da CF/88.

Acusou haver falta de tipicidade da conduta considerada, e afirmou que a Impugnante não cometeu a infração pela qual foi acusada porque apurou e utilizou o crédito fiscal nos exatos termos em que permitido pela lei. Salientou que a Impugnante 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.

Salientou que a Fiscalização Estadual não solicitou da Impugnante qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, solicitou esclarecimentos quanto às operações de saídas ou sobre os produtos abrangidos pela eventual redução da base de cálculo. E que após terem identificado supostas inconsistências no recolhimento do imposto referente às operações de saídas, ao invés de intimar a Impugnante para prestar esclarecimentos sobre meros indícios de irregularidade, a Fiscalização Estadual preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o

momento da apresentação da impugnação.

Asseverou fazer parte do procedimento prévio à lavratura do auto de infração a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos, evitando a constituição do crédito por mera presunção. Afirmou que ao invés disso decidiu ao Autuante lavrar o auto deixando à análise dos documentos para o momento da impugnação. De modo que afirmou que a autuação se deu por presunção.

Dessa forma, afirmou que não restam dúvidas de que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios e que a Fiscalização Estadual se valeu de mera presunção para a sua formalização.

Asseverou ter ocorrido apenas um levantamento superficial e genérico que trata tão somente de operações de saídas, sem o devido aprofundamento da questão da redução da base de cálculo.

Ressaltou não ser admissível lançamento baseado em mera presunção, sendo princípio basilar do Direito que o ônus da prova cabe àquele que formula a acusação. Sendo assim, caberia à Fiscalização Estadual o ônus de munir-se das provas necessárias à comprovação do alegado e não apenas presumir a infração apontada.

Considerou também que a presunção de inocência até prova em contrário é uma garantia constitucionalmente assegurada, que restaria desprezada caso se admitisse como legítima a presunção como meio de prova de acusação válido. Caso contrário, haverá inversão das relações jurídicas, na qual se subverte o ônus da prova que, *in casu*, é manifestamente da Fiscalização Estadual. Trouxe doutrina

Pontuou que a Fiscalização Estadual tem que oferecer prova concludente de que o evento não ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa, o que não foi o caso destes autos.

Destacou que, para verificar se o pagamento foi a menor, a Fiscalização Estadual deveria cotejar os registros de entradas com as saídas diante do resumo de apuração do ICMS. Contudo, afirmou que a Fiscalização Estadual sequer analisou as entradas tributadas do estabelecimento da Impugnante ou as saídas beneficiadas com redução de base de cálculo e simplesmente presumiu que houve pagamento a menor.

Disse restar comprovada novamente a integral falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência da infração pela Fiscalização Estadual, ou seja, explicou que a Impugnante não cometeu a infração da qual foi acusada porque não deixou de recolher qualquer valor de imposto devido. Exatamente por isto, a penalidade aplicada não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente.

Por fim, destacou, ainda, que a técnica de apuração tributária utilizada pela 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 saídas das mercadorias, e imputou a infração de pagamento a menor sem qualquer comprovação fática, por isso entende que simplesmente presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente.

Reiterou não ser possível presumir que todas as mercadorias vendidas pela Impugnante se submetem ao regime de tributação normal, tal como pretendeu a Fiscalização Estadual ao fazer incidir a alíquota de 17% a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias em que ocorreu o suposto recolhimento a menor.

Salientou que a presunção é ainda mais evidente, na medida em que a presente autuação trata especificamente de operações com produtos cujas saídas são beneficiadas com redução da base de cálculo, como os produtos submetido a outras tributações e que, portanto, não estão submetidas à alíquota de 17% como imputado pela Fiscalização Estadual na presente autuação.

Rematou que por tais razões, restou demonstrada a nulidade do auto de infração ora combatido.

Passando ao tópico “IV - DA ABUSIVIDADE DA MULTA IMPOSTA”, asseverou se tratar de abusividade a aplicação de penalidade de 60% do valor do imposto apurado em cada operação.

Afirmou que a penalidade imposta, nos termos do art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS que, como já demonstrado, foi integralmente recolhido no momento das saídas e, portanto, a referida penalidade seria inaplicável ao presente caso.

Acrescentou também 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. A esse respeito, evocou o art. 150, IV, da CF/88 que determina que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Lembrou que o art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. E por esse motivo, defende que o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados. Afirmou que a sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual sequer ocorreu no caso em tela.

Salientou que no presente caso, não houve falta de recolhimento integral de imposto por parte da Impugnante ou qualquer outra infração cometida que tivesse causado danos ao Erário Público e que justificasse a aplicação de penalidade tão grave.

Nesse sentido, pontuou que o E. STF, após definir em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade que são abusivas as multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI nº 1.075-MG), tem reiteradamente aplicado esse entendimento em inúmeros julgados mais recentes, de ambas as suas Turmas.

Destaca que o patamar de 100% é um limite máximo, o que não implica que a redução do percentual da multa imposta deva, necessariamente, ser fixado nesse percentual.

No tópico “V - DOS PEDIDOS” requer que a exigência fiscal seja cancelada, em razão da nulidade da autuação, diante da ausência de descrição clara e precisa da infração e da utilização de mera presunção como prova.

E alternativamente requer que a multa aplicada seja afastada ou ao menos reduzida, haja vista a manifesta desconexão da realidade fática com os fatos descritos na presente autuação, bem como a desproporcionalidade e a patente irrazoabilidade em relação à infração supostamente cometida.

Por fim, protesta também pela realização de sustentação oral quando do julgamento da presente defesa pela Junta De Julgamento Fiscal Do Conselho Da Fazenda Do Estado Da Bahia.

A Autuante apresentou a sua informação fiscal às fls. 91 a 95. Asseverou que as alegações, quanto a nulidade por falta de clareza da acusação fiscal, não procedem, pois nas folhas 1 a 2 especificou a descrição da infração, inclusive com descrição complementar, de forma clara e completa com o devido enquadramento e tipificação da multa aplicada.

Disse ainda que atendeu o que determina o art. 18 do RFAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e os anexos foram entregues ao contribuinte conforme folhas 82 a 85 (cópias anexadas pela própria defendant) e arquivos conformes folhas 11 e 12. As planilhas são claras e objetivas, descrevendo as operações com seus respectivos dados.

Pontuou que nas planilhas entregues à Impugnante contém 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.

E que constam no auto os documentos e provas necessárias, bem como a escrita fiscal e notas fiscais constantes no arquivo magnético, folhas 11 e 12. Afirmou que os valores reclamados na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documento gerado pela própria autuada. Rematou que em momento algum a impugnante questionou as informações da EFD.

Registrhou também que na descrição da infração existe um demonstrativo sintético, enquanto nos anexos o demonstrativo é analítico, evidenciando o valor de forma individualizada para cada operação, com a alíquota aplicada pela recorrente, imposto lançado pela recorrente.

No tópico “2 - NULIDADE DA PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA” Afirmou que segundo a defendente os produtos apontados pela fiscalização como sendo beneficiários de 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 cuscuz e do sal de churrasco e refinado, que afirmou a defesa ter sido indevidamente incluídos no auto de infração.

Afirmou que a alegação não procede. Disse não se tratar de redução da base de cálculo. Explicou que na descrição complementar da infração consta: “*O contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de mercadoria com saída subsequente isenta.*”.

Asseverou que não condiz o fato de que não existe previsão legal para benefício para os citados produtos, pontuando que de acordo com o art. 265, II, “d” são isentas do ICMS as saídas internas de sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho (Conv. ICMS 224/17).

Afirmou que a recorrente arguiu inobservância ao princípio da não cumulatividade do ICMS, porém afirmou que a arguição não prospera, pois para que isto ocorra, existem regras previstas pela legislação que devem ser observadas e cumpridas, porém não foi o que ocorreu no presente PAF.

Afirmou que a defendente alega inconsistência na infração 1, porém não traz provas para elidir a infração.

Registrhou que o inciso IV do artigo 8 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. Se há alguma prova a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos.

Quanto a alegação da impugnante de que faz parte do procedimento prévio, absolutamente imprescindível à constituição do crédito tributário, 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 exigência legal para intimação previa ao contribuinte.

Asseverou que não houve presunção, porque a fiscalização tem acesso a NF-e e Escrita Fiscal Digital -EFD e fez a análise da documentação. Não há dúvida quanto ao ilícito praticado, por este motivo não há necessidade de solicitar esclarecimento adicional. Mesmo assim foi enviado para o contribuinte e-mail solicitando informações, conforme folhas 5 e 81, está última anexada pelo próprio contribuinte.

Em relação a alegação de que houve ilegalidade na medida que utilizou a alíquota de 17% sobre a base de cálculo. Discordou dizendo que na descrição de infração existe um demonstrativo sintético, enquanto nos anexos o demonstrativo é analítico, evidenciando o valor de forma individualizada de cada operação para calcular o imposto sobre a base de cálculo com alíquota respectiva e redução da base cálculo.

Salientou que não houve cerceamento de defesa. Que no auto de infração, folhas 1 a 2, consta a transcrição detalhada da infração, enquadramento da infração, tipificação da multa e o indicativo dos demonstrativos utilizados para quantificar o valor da infração de forma detalhada. Nestes relatórios estão diversas informações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota, base de cálculo e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações. Os demonstrativos são baseados nas NF-e e na Escrituração Fiscal Digital - EFD. Tudo entregue ao contribuinte.

Ao tratar do tópico “4 - A ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA”, repisou que a impugnante solicitou o afastamento das multas aplicadas, por considerar que não há motivos para a manutenção da obrigação principal.

Disse que o requerimento da defendant não procede, já que os demonstrativos comprovam a infração, logo a obrigação principal persiste e não tem justificativa para o cancelamento das multas.

Quanto ao pedido alternativo de que caso a multa não fosse afastada ao menos fosse reduzida, pois considera a multa de 60% desproporcional, importando em confisco, explicou que não cabe, no âmbito de suas atribuições, a discussão sobre entendimento constitucional, posto que deve obediência ao RICMS/BA, por responsabilidade funcional.

Acrescentou que a possibilidade de 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 se referia as multas por descumprimento de obrigações acessórias e exigia do sujeito passivo a comprovação de que não houvesse implicado falta de recolhimento do ICMS, o que não foi comprovado pelo impugnante, além de se tratar de multa do descumprimento de obrigação principal. Por estes motivos afirmou que a multa deve ser mantida.

Por tudo quanto expôs, rematou pela manutenção da ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas infrações, visando salvaguardar os interesses públicos, espera dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência do presente auto.

À fl. 100 consta missiva da defesa que apresenta o anexo (doc. 01) fl. 101 que disse relativo a indicação da relação das mercadorias tributadas, conjuntamente com a descriminação das respectivas notas fiscais, que disse comprovarem a precariedade da autuação baseada no suposto creditamento indevido do imposto referente às mercadorias isentas ou não tributadas, com fundamento no princípio da verdade material.

Presente assentada da Sessão de Julgamento do dia 31.05.2021 o Pedro Ernesto de Albuquerque - OAB SP 362.553. Na assentada o Patrono esclareceu que.

Às fls. 107 consta deliberação pela seguinte diligência:

“REMESSA DOS AUTOS À REPARTIÇÃO FISCAL DE ORIGEM”

Considerando que na assentada para julgamento ocorrida no dia 31/05/2021, verificou-se que a nova manifestação da defesa constante dos autos às fls. 100, acompanhado de anexo contendo arquivos em PDF à fl. 102, não foram objeto de apreciação pela Autuante;

Considerando que a referida missiva da defesa aponta para relatório constante em arquivo PDF, com indicações de mercadorias que seriam tributadas pela saída e por isso justificariam a pertinência dos CRÉDITOS FISCAIS DO ICMS apropriados pela Impugnante;

Decidiu o colegiado desta 2ª JJF pela remessa dos autos à repartição fiscal de origem para que a Autuante faça o devido pronunciamento acerca das arguições apontadas na

referida peça defensiva ao bem da ampla defesa e da busca pela verdade material, devendo em seguida:

- 1. Dar ciência à Autuada do resultado desta diligência e consequente informação fiscal, devendo ser procedida a concomitante reabertura do prazo de 10 (dez) dias para que a defesa, querendo, possa se pronunciar, bem como, após o pronunciamento da defesa, apresentar nova informação fiscal se for o caso.*
- 2. Cumprida a diligência deve os autos retornarem ao CONSEF para julgamento.*

Sala de Sessões do CONSEF, 31 de maio de 2021”

A informação fiscal acerca da diligência solicitada à fl. 107, consta às fls. 116 à 127.

A Autuante informou que a impugnante apresentou intempestivamente relação de itens que segundo a defendantelidiria a ação fiscal.

Que a relação foi apresentada em PDF o que dificultou a análise. E por este motivo a empresa foi intimada a apresentar a planilha em Excel conforme intimação 6, que foi respondida através do e-mail do dia 30/06/2021.

Disse que os itens constantes na relação da impugnante são sujeitos a isenção nas saídas interna, conforme tabela abaixo:

COD	DESCRIÇÃO	ISENÇÃO	DISPOSITIVO DO RICMS
592939	ARROZ ARBORIO RISOVI 1KG	INTERNA	265,II, "c"
592946	ARROZ ARBORIO RISOVI 2KG	INTERNA	265,II, "c"
361660	ARROZ BCO T1 ARO 1KG	INTERNA	265,II, "c"
326131	ARROZ BCO T1 BVILLE 1KG	INTERNA	265,II, "c"
594948	ARROZ INT T1 ARO 1KG	INTERNA	265,II, "c"
141440	ARROZ ORIENTAL T1 MOMIJI 5KG	INTERNA	265,II, "c"
595829	ARROZ PARB ARO 1KG	INTERNA	265,II, "c"
326287	ARROZ PARB BLUE VILLE 1KG	INTERNA	265,II, "c"
608402	ARROZ PARB PAMPEANO 1KG	INTERNA	265,II, "c"
594969	ARROZ PREM T1 ARO 1KG	INTERNA	265,II, "c"
598952	CUSCUZ MARATA 500G	INTERNA	265,II, "d"
672613	FEIJAO PRETO T2 PARARI 1KG	INTERNA	265,II, "c"
598959	FLOCAO MILHO MARATA 500GR	INTERNA	265,II, "d"
743223	FLOCAO MILHO NORDESTINO 500G	INTERNA	265,II, "d"
83603	FLOCAO NOVOMILHO S BRAZ 500G	INTERNA	265,II, "d"
306332	FLOCAO VITAMILHO 500G	INTERNA	265,II, "d"
306228	FLOCOS DE MILHO VITAMILHO500G	INTERNA	265,II, "d"
674020	FUBA MIMOSO M&K 500G	INTERNA	265,II, "d"
373724	OVOS BCOS GDE CX 30DZ	INTERNA	264,III, "a"
536582	SAL CHURRASCO LEBRE 1KG	INTERNA	265,II, "d"
572233	SAL REFINAD ARO SACHE 1000X1G	INTERNA	265,II, "d"
599043	SAL REFINADO ARO 1KG	INTERNA	265,II, "d"
536568	SAL REFINADO LEBRE 1KG	INTERNA	265,II, "d"

Explicou que através do SIAF foi gerada uma planilha com todas as saídas e considerado apenas os códigos da segunda manifestação defensiva.

Orientou que as operações interestaduais são tributadas, o que apenas daria direito ao crédito proporcionalmente as saídas, devendo este valor ser lançado na apuração, no campo outros créditos e não no registro de entrada.

Por este motivo a análise será feita sobre as operações internas.

Afirmou que as operações com CFOP 5.202 - Devolução de compra para comercialização e 5.929 - Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom foram desconsideradas.

Apresentou abaixo o resumo que a defesa apresentou no Anexo 2

COD	DESCRIÇÃO	VALOR	BASE	ICMS
'592939'	ARROZ ARBORIO RISOVI 1KG	16.542,93	7.286,75	0
'592946'	ARROZ ARBORIO RISOVI 2KG	8.788,22	3.497,96	0
'361660'	ARROZ BCO T1 ARO 1KG	45.442,66	24.765,90	0
'326131'	ARROZ BCO T1 BVILLE 1KG	8.578,87	4.555,52	0
'594948'	ARROZ INT T1 ARO 1KG	32.248,26	17.136,36	0
'141440'	ARROZ LONGO T1 MOMIJI 5KG	28.576,30	9.181,09	0
'595829'	ARROZ PARB ARO 1KG	40.158,48	9.400,08	0
'326287'	ARROZ PARB BLUE VILLE 1KG	102.384,01	48.263,98	0
'608402'	ARROZ PARB PAMPEANO 1KG	459.774,36	196.027,42	0
'594969'	ARROZ PREM T1 ARO 1KG	2.815,78	1.095,47	0
'598952'	CUSCUZ MARATA 500G	31.441,85	13.497,84	0
'672613'	FEIJAO PRETO T2 PARARI 1KG	5.469,58	5.252,02	630,92
'598959'	FLOCAO MILHO MARATA 500GR	687.770,39	148.474,88	0
'743223'	FLOCAO NORDESTINO 500G	49.253,48	28.039,37	0
'083603'	FLOCAO NOVOMILHO S BRAZ 500G	18.232,19	14.774,69	0
'306332'	FLOCAO VITAMILHO 500G	7.458,06	1.739,53	0
'306228'	FLOCOS DE MILHO VITAMILHO 500G	1.413,94	475,5	0
'674020'	FUBA MIMOSO M&K 500G	112,31	0	0
'373724'	OVOS BCOS GDE CX 30DZ	230.612,34	114.321,08	0
'536582'	SAL CHURRASCO LEBRE 1KG	7.386,64	5.958,18	417,12
'572233'	SAL REFINAD ARO SACHE 1000X1G	2.843,55	1.901,51	0
'599043'	SAL REFINADO ARO 1KG	13.589,20	9.031,50	1.527,99
'536568'	SAL REFINADO LEBRE 1KG	40.178,59	23.302,87	2.761,39

Asseverou que apenas os itens 672613 - FEIJAO PRETO T2 PARARI 1KG, 536568 - SAL REFINADO LEBRE 1KG, 599043 - SAL REFINADO ARO 1KG e 536582 - SAL CHURRASCO LEBRE 1KG apresentam algum débito destacado. Destacou, porém, que existem saídas sem tributação, conforme anexos 3, 4, 5 e 6.

Rematou que como a legislação determina que as operações internas são isentas e a recorrente deu saídas sem tributação, não existe direito ao crédito nas entradas. E por isso entendeu que não existe correção a ser feita.

Por tudo quanto expôs mediante as considerações apresentadas, disse manter a ação fiscal pedindo pela procedência parcial do presente auto.

À fl. 134, a Autuante informou que após ter devolvido o processo recebeu uma correspondência da Impugnante, quando o processo ainda estava no CPAF. Informou que o conteúdo da correspondência já havia sido analisado, pois a defendante já havia enviado o mesmo conteúdo pelo e-mail. Solicitou juntada das peças a que se referiu aos autos, que constam das fls. 135 a 148, com CD contendo arquivo em Excel à fl. 137. O texto se encontra às fls. 141 a 148, contendo argumentos já apreciados pela Autuante.

A Autuante se pronuncia novamente às fls. 154 à 157:

Disse que segundo à Impugnante existe precariedade do trabalho fiscal, além da arbitrariedade de a Autuante em "optar" por analisar somente algumas operações internas, e não todo o conjunto de operações que envolve o período fiscalizado.

Explicou que na segunda informação fiscal foi justificado o motivo de não considerar todas as operações, conforme consta nas folhas 117, parágrafos 2 e 3. Reproduziu:

"As operações interestaduais são tributadas, o que apenas dá direito ao crédito proporcionalmente as saídas e este valor deve ser lançado na apuração, no campo outros

créditos e não no registro de entrada.

Por este motivo a análise será feita sobre as operações internas. As operações com CFOP 5.202 - Devolução de compra para comercialização e 5.929 - Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom foram desconsideradas."

Pontuou que para considerar se a mercadoria é tributada ou isenta, além da legislação, também se observa as operações de saídas internas. E que, em caso de isenção, as saídas interestaduais tributadas só dão direito ao crédito de acordo com a proporcionalidade das vendas tributadas.

Deste modo, explicou que ter-se-ia de multiplicar o fator de proporcionalidade das vendas tributadas sobre o crédito total e lançar o resultado em outros créditos. Exemplificou: tomando por base uma nota de mercadoria isenta e com destaque de imposto no valor de R\$200,00.

Disse que a nota fiscal de entrada deve ser lançada nos REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS sem crédito. E que após o final do mês, em se constatando, como exemplo, que 80% das vendas foram internas e 20% das vendas foram interestaduais com saída tributada, concluir-se-á que a proporcionalidade das saídas tributadas seria 20%. De modo que, ao se multiplicar o fator de proporcionalidade das vendas tributadas sobre o crédito fica a importância de R\$ 40,00 (200 x 20%) de crédito. Então concluiu, conforme o exemplo, que apenas o valor de R\$ 40,00 deveria ser lançado no campo DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO do REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS.

Asseverou que “Devolução” é retorno de entrada, não se trata de operação de venda. E que as operações com CFOP 5.929 - Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom, também não podem ser consideradas, porque se referem a vendas já realizada com NFC-e. E que apenas as NFC-e que foram analisadas.

Quanto a alegação reiterada da defesa de que, “*as acusações constantes dos demonstrativos e do auto de infração são imprecisas, genéricas e lacônicas, pois sequer precisam se se tratam de operações internas ou interestaduais*”. Disse que, na medida em que a acusação se refere ao suposto creditamento indevido pela Impugnante, devem ser consideradas todas as operações ocorridas no período abrangido pela autuação. Repisou que não há informação nos autos de que as acusações se restringem às operações internas.

Afirmou que a infração refere-se a todas as entradas, tanto interna como interestadual, entretanto, com informado acima, na análise para parametrização do item, além da isenção estabelecida no regulamente, também deve-se considerar se a mercadoria tem saída tributada nas operações internas. O que disse ser o procedimento fiscal padrão.

Afirmou que a alegação de que não foi considerado a não-cumulatividade, não prospera, pois para considerar a não-cumulatividade é preciso respeitar alguns critérios. Cita o art. 29, § 4º do inciso II 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 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; ”

Afirmou que o impugnante apresentou planilha contendo a listagem dos itens tributados na

entrada, e que seriam hábeis a justificar o creditamento realizado. Asseverou que a fiscalização realizou a análise dos itens e concluiu que as mercadorias são isentas e a recorrente não tem direito ao crédito lançado nos REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS.

A defendente alega que o seu direito de defesa e contraditório vem sendo cerceado nitidamente. Disse que a fiscalização se restringiu a analisar as operações INTERNAS, desconsiderando boa parte das operações envolvidas e incluída em seu próprio demonstrativo.

Salientou que não houve cerceamento ao direito de defesa. E que as informações fiscais foram cientificadas ao contribuinte e a fiscalização agiu de acordo com a legislação.

Quanto à alegação de que a fiscalização não pode fazer alterações nos lançamentos tributários por meio de informações fiscais, sem: (i) indicar a disposição legal; (ii) apresentar os valores eventualmente devidos pelo Contribuinte; e (iii) sem qualquer fundamentação que facilite a compreensão do que se está sendo exigido, permitindo o efetivo exercício da ampla defesa, devido processo legal e contraditório. Disse não proceder, pois nas informações fiscais não houve alteração de valor. Afirmou que o lançamento fiscal obedeceu ao que estabelece o art. 18 do RPAF, Decreto nº 7.629/99.

Por tudo quanto a expos, manteve a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado na infração, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência parcial do presente auto.

É o relatório.

VOTO

Este Processo Administrativo Fiscal tem por peça vestibular o lançamento de crédito tributário para exigência de ICMS em função da suposta apuração da infração 01 que trouxe a acusação de que houve utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto.

Cabe preliminarmente examinar a arguição de nulidade ofertada pela defesa em face da infração 01, de maneira que passo a enfrentar as arguições sob o tópico da peça contestatória “III.1 - PRECARIEDADE DO TRABALHO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA”, “III.1.1 - DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL” e “III.1.2. - DA NULIDADE POR INOCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO E POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA”.

Antes de adentrar ao exame da tese defensiva cabe descartar *ab initio* a alegação de que o trabalho fiscal se apresenta precário de forma a suscitar a possibilidade de cerceamento de defesa.

Neste aspecto, considero que a acusação fiscal a que se refere à infração 01 foi suficientemente clara, se apresenta absolutamente compreensível e devidamente demonstrada a partir dos anexos em que especifica de maneira contundente e objetiva toda a memória do cálculo realizado, haja vista demonstrar quais foram os documentos fiscais envolvidos na acusação, as mercadorias, as alíquotas adotadas pela Impugnante para o creditamento e os respectivos NCMs, bem como, na última coluna do demonstrativo, consta a diferença objeto do presente lançamento. De maneira que, concluo estar equivocado o pressuposto para sustentar o tópico defensivo quanto a nulidade.

Quanto a alegação externada sob o argumento de haver nulidade por víncio material que teve por espeque considerar que a Fiscalização Estadual formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo, haja vista entender não haver restado clara a razão que teria motivado a Fiscalização Estadual, por ter alegado a defesa que a Autuante se limitou a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menor de ICMS. Esclareço:

A defesa se embasou na alegação de que da leitura da infração e do respectivo demonstrativo de débito que a acusação trata da suposição de que a Impugnante procedeu “*recolhimento a menor do ICMS*”, enquanto que teria sido exigido o valor cheio da alíquota no percentual de 17%, quando afirma que, deveria a Autuante apenas ter cobrado a suposta diferença, caso devida.

Concluiu, portanto, ser este o fato que denotaria confusão por parte da Fiscalização que reclamaria a aplicação dos incisos II e III do artigo 18 do RPAF.

Todavia, repto haver equívoco na interpretação da defesa em primeiro porque alegou ter a acusação fiscal tomado por base recolhimento a menos, quando em verdade se verifica que a infração 01 versa sobre crédito de ICMS apropriado indevidamente, haja vista se referir a mercadorias não sujeitas à tributação do ICMS nas saídas subsequentes, ou por se tratar de mercadorias cujas saídas foram beneficiadas com redução de base de cálculo.

Em segundo, porque não procede a alegação de que a Autuante aplicou indistintamente a alíquota de 17%, pois constatei que a defesa se baseou no demonstrativo de débito do auto de infração para inferir esta alegação, todavia neste formulário que compõe a peça vestibular para fins de lançamento do crédito tributário, é correto indicar a alíquota interna para que dividindo a diferença do ICMS exigido por aquela, se obter à base de cálculo do valor final apurado.

Entretanto, se pode verificar, nos demonstrativos do levantamento fiscal, ou seja, na memória do cálculo da diferença apurada, que é possível observar que fora contemplada a alíquota adotada pela Impugnante para fins de se apropriar do crédito indevido, de modo a ser exigido a diferença da infração em questão. Destarte afasto a arguição de nulidade material em questão.

Em relação a alegação de que a Impugnante teria direito ao crédito em vista do princípio da não cumulatividade, creio que se trata de arguição que não tem fundamento doutrinário nem jurisprudencial, pois é sabido que este princípio só se aplica para os casos em que a legislação permite o direito ao crédito, entretanto a exigência a que se refere a infração impugnada diz respeito à glosa de crédito de ICMS apropriado indevidamente, haja vista se referir a mercadorias não sujeitas à tributação do ICMS nas saídas subsequentes, ou por se tratar de mercadorias cujas saídas foram beneficiadas com redução de base de cálculo, de maneira a impossibilitar a apropriação de qualquer crédito vinculado a parcela não tributada pela saída. Trata-se de regra cogente ao ICMS, que dispensa maiores ilações.

Sendo assim, considero que a arguição defensiva acima não tem nenhum suporte fático, e por conseguinte não pode subsumir na norma de nulidade evocada, haja vista que a acusação fiscal está devidamente estruturada e fundamentada na legislação do ICMS e não se encontra alicerçada em presunção, pois conforme demonstra a memória de cálculo que suporta os valores exigidos, os dados foram colhidos diretamente da EFD da Impugnante, constando das planilhas conexas todos os esclarecimentos quanto às operações e sobre os produtos abrangidos pela exigência fiscal, ao revés do que alega a defesa.

Cabe registrar também, descaber a alegação de que o ICMS fora recolhido nas respectivas operações de saídas, pois este fato, ainda que tenha ocorrido, não legitima a apropriação do crédito quando se tratar de aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de antecipação tributária, ou com isenção. Desde modo, se trata de arguição inócuia que dispensa aprofundamento e averiguação da efetiva ocorrência. Ademais, caso isso tenha ocorrido, deve ser objeto de procedimento próprio de restituição de indébito.

Outrossim, examinando os documentos apensados pela defesa em CD às fls. 102, que afirmou se tratarem de elementos com potencial para comprovar a precariedade da autuação baseada no suposto creditamento indevido do imposto, verifico que se trata apenas de um demonstrativo onde constam relacionadas uma série de informações acerca de diversos documentos fiscais de saídas de mercadorias que foram revendidas com saídas tributadas, no qual não restou demonstrada a motivação ou qualquer fundamento técnico ou jurídico com potencial de relativizar ou mitigar o presente lançamento de crédito tributário que diz respeito à infração 01, objeto da irresignação da Impugnante. Conclusão que fora também afirmada pela Autuante em sua respectiva informação fiscal, a qual me filio.

Todavia, repto caber uma pequena correção no elogiável trabalho realizado pela *expert* Autuante. É que, em relação à mercadoria de código “373724”, cuja descrição é “OVOS BCOS GDE CX 30DZ” o dispositivo que prevê a sua isenção em operações internas, art. 264, inciso III, alínea

"a" do RICMS, permite, conforme disposição do caput, que seja mantido o crédito do ICMS incidente por ocasião das entradas. Veja-se:

"Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações: "

III - as saídas de (Conv. ICM 44/75):

a) ovos, nas operações internas; "

De maneira que, faço este ajuste em relação a uma única ocorrência de glosa de crédito ocorrida no mês de dezembro de 2016, que fica reduzido neste mês de R\$52.779,30 para R\$52.744,10.

ANEXO 1 - DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO - MERCADORIA ISENTA								
ANO	MÊS	DATA	NF	DESCRÍÇÃO	BASE	ALIQ	ICMS	CRED INDEV
2016	12	15/12/2016	15564	OVOS BCOS GDE CX 30DZ	502,86	7	35,20	35,20

Passando ao tópico quanto à abusividade da multa imposta, é *mister* pontuar que falece competência à essa esfera do contencioso administrativo, exarar juízo de valor quanto a matéria legal ou constitucional que vá de encontro ao arcabouço da legislação tributária estadual, de maneira que não posso avaliar o pleito sobre a abusividade da multa, sobretudo, considerando que a infração não foi rechaçada e a tipificação da multa se encontra perfeitamente subsumida do ilícito fiscal apurado.

Ademais, a possibilidade de dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontrava prevista no §8º, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, fora revogada pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/2012.

Voto, portanto, pela procedência parcial do Auto de Infração em tela, ficando reduzido o lançamento original de R\$169.106,20 para R\$169.071,00.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 274068.0010/20-8, lavrado contra a empresa **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$169.071,00**, acrescido das multas previstas no art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2021

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – PRESIDENTE /RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS- JULGADOR