

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0007/19-3  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0159-02/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/10/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0271-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. ESTORNO REALIZADO A MENOS. SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. A fiscalização não se atentou ao caput do Art. 266 do RICMS, que permite a manutenção integral dos créditos referente às entradas dessas mercadorias, inclusive aos serviços tomados vinculados a essas operações, conforme o art. 266, incisos I, “a” e XIII, “i”, sendo que as mercadorias relacionadas no Anexo I do Convênio ICMS 52/91, sofrerão uma redução de base de modo que sua carga seja 8,80%, e o crédito relativo à entrada será totalmente mantido. Na fase recursal, a recorrente identifica os itens do Convênio ICMS 52/91, arguindo que não tem atividade industrial e não utiliza tais itens em seu processo produtivo, o que não guarda relação com o auto em questão, tendo em vista que a redução se aplicaria apenas às saídas dos itens desse convênio destinado a uso industrial e que, pode-se concluir que o item NO BREAK FORCELINE 700 BIV, NCM 8504.4040, também precisa ser excluído do levantamento fiscal, conforme os dispositivos já citados. Infração parcialmente subsistente. Afastada arguição de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2019 e se refere à cobrança de ICMS no valor de **R\$107.862,08**, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação de que: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto” (01.02.26). Referente ao período de janeiro a dezembro de 2015.

Após as intervenções deliberadas pelas partes, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

### **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 esboço 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, acrescento § 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 correto, 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”.*

*Acrescento 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 subsequentes, 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 minuciosamente 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 espeque 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 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.*

*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:*

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

Inconformado com a decisão de piso, os representantes da recorrente apresentam peça recursal onde tece o seguinte:

De início, relata quanto à tempestividade, fala em relação aos fatos da autuação, reproduz a ementa da decisão de piso e pontua que o colegiado anterior reduziu o Auto de Infração para o valor de R\$38.160,30.

Volta a alegar preliminar de nulidade do Auto de Infração por vício material. Entendeu que não há que se falar que as informações prestadas em sua EFD teriam induzido a fiscalização ao erro – erro esse cometido pela própria desde a lavratura da autuação. Explicou que foram as mesmas informações contidas na EFD que comprovaram a regularidade do procedimento adotado pela Recorrente, fazendo com que a Autuante propusesse a procedência parcial do lançamento por reconhecer o erro em mais de 50% da autuação.

Salientou que a fiscalização oficializou a suposta infração de maneira equivocada e indevida, disseminação de informação imprecisa para que o contribuinte pudesse exercer plenamente seus direitos, acarretando vício material do presente PAF. Discorreu que a autuação deve conter, principalmente, a descrição dos fatos considerados infração de obrigações principais e acessórias, com a indicação das datas das ocorrências; o demonstrativo do débito tributário, com as respectivas bases de cálculo e parcelas do tributo por período. Contudo, afirma que iniciou estudos sobre a composição do Auto de Infração e verificou erro no entendimento fiscal esposado constituidor do crédito tributário, qual seja, a inexistência de redução da base de cálculo – ponto crucial da infração.

Fala que a ausência desses elementos descritivos, o Auto de Infração é nulo, tendo em vista que a D. Fiscalização Estadual formalizou de maneira equivocada e indevida a glosa dos créditos, além do fato de que a infração descrita nas peças infracionais não é precisa, assim, de inequívoco **vício** material que macula irremediavelmente o lançamento.

Reiterou que o erro foi reconhecido pela Autuante quando da diligência, tendo sido proposta tão somente a redução do lançamento, ao invés do devido cancelamento. Pontuou que, na decisão de piso, relatou que a Autuante teria indicado corretamente a previsão legal para redução da base de cálculo, chamando atenção para alguns itens que a Autuante indicou o dispositivo do Regulamento, enquanto para outros apenas a disposição do Convênio ICMS 52/91 – não internacionalizados no Regulamento. Junta Tabela do Anexo 3 – que fundamenta a redução da base de cálculo.

Afirmou que nem todos os itens do Convênio foram amplamente recepcionados pelo Regulamento. Disse que a SEFAZ já recepcionou entendimento em Consulta no sentido de que o benefício do Convênio ICMS 52/91 alcança tão somente aparelhos e equipamentos de uso industrial (Parecer nº 16.935/2013 - reproduziu).

Sustenta ser inegável que a Recorrente não utiliza tal equipamento no processo produtivo, na medida em que possui como atividade o comércio atacadista. Afirma que resta demonstrado que o Auto de Infração deve ser declarado Nulo por violar as formalidades legais e materiais necessárias, já que a Autoridade Fiscal não cumpriu os requisitos previstos na legislação de regência, a teor do que dispõe o artigo 18 do Decreto (incluindo a motivação/fundamentação do ato administrativo).

Acosta jurisprudência do E. STJ (*STJ, REsp nº 48.516/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, DJ 13/10/1997 – g.n.*), onde discorreu sobre 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. E que a 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. Junta também decisões do CONSEF que tem entendimento pacificado em reconhecer a insubsistência fiscal do lançamento, quando não há elementos suficientes para determinar a infração e apurar por método em conformidade com a lei. (*AI nº 278987.0005/14-3, Rel. Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, j. 03/08/2018; AI 206911.0004/12-2, Ac JFF nº 0200-05/14, Rel. Tolstoi Seara Nolasco, 5ª Junta de Julgamento Fiscal, j. 09/10/2014; AI 206949.0003/04-2, Ac CJF nº 0345-12/06, Rel. Álvaro Barreto Vieira, 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, j. 28/08/2006*), onde destacou ser possível perceber que não basta uma mera presunção para considerar que houve operação de circulação de mercadorias, sobretudo para imputar acusação de que houve creditamento indevido. Pede que seja reconhecida a nulidade absoluta do lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração.

No mérito, alega novamente inoccorrência da infração apontada. Repisou os produtos apontados pela fiscalização como sendo beneficiários de redução da base de cálculo nas saídas subsequentes, na verdade, não possuem qualquer previsão legal para isso no RICMS/BA, como exemplificou-se com o azeite e o extrato de tomate.

Asseverou que incorreções na EFD do contribuinte levaram o procedimento fiscal à erro, mas o procedimento fiscal não permitiu que a Recorrente explicasse corretamente seus registros, implicando no próprio reconhecimento da Autoridade Fiscal de que o Auto de Infração não está suportado pelo princípio da verdade material, uma vez que o procedimento fiscal partiu de premissas reconhecidamente equivocadas.

Refutou, que apesar da Informação Fiscal indicar que considerou todos os cenários, em análise aos documentos apresentados, não é possível concluir por essa situação, pois nem a Decisão recorrida confrontou tal ponto, não há quaisquer considerações sobre a falta de oportunidade para a Recorrente explicar corretamente os registros e as supostas incorreções na EFD que levaram o procedimento fiscal à erro. Também não notou a inexistência de previsão legal quanto à redução da base de cálculo para alguns itens que pressupõe a atividade industrial. Tal fato por si só já justifica a nulidade da autuação.

Disse que o ICMS anteriormente cobrado nas aquisições de mercadorias poderão ser compensados pelo contribuinte em sua escrita fiscal com o imposto devido nas operações subsequentes, desde que sejam tributadas pelo ICMS e as aquisições sejam acompanhadas de documento fiscal hábil. Explicou que tal sistemática é oriunda do princípio da não cumulatividade do tributo, conforme estipulado pelos arts. 155, § 2º, I da CF, e 19 da Lei Complementar nº 87/96. Nesta espécie de procedimentos, ocorre a compensação do que for devido em cada operação de circulação de mercadoria com o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo Estado.

Esclarece que o imposto é apurado pelo confronto entre o creditado na entrada da mercadoria e o

devido na saída dentro de determinado período. Sendo uma diferença maior, haverá imposto a ser pago, enquanto sendo uma diferença negativa, haverá a constituição de crédito a ser utilizado no período seguinte e, que não há a vinculação entre a mercadoria que ingressou no estabelecimento do contribuinte e a que saiu do mesmo estabelecimento. São implicações independentes entre si, pois o crédito do imposto tem natureza financeira e não física, atrelada a uma mercadoria específica.

Frisou que no regramento baiano, a não cumulatividade do ICMS é normatizada pelos arts. 28, 29 e 30 da Lei nº 7.014/96 e deve ser assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto cobrado em outras etapas da cadeia tributária, desde que devidamente destacado em documento fiscal de operações tributadas.

Reforçou algumas hipóteses em que é vedado a constituição de créditos em entradas de mercadorias, conforme estipularam os arts. 310 do RICMS/BA e 29, § 4º, II da Lei nº 7.014/96, no qual a fiscalização entendeu que a Recorrente se creditou indevidamente, por ter utilizado créditos de mercadorias que entraram em seu estabelecimento com saídas isentas ou com alíquota reduzida.

Em contraposição da fiscalização, a Recorrente roga pela Lei Kandir, pois o creditamento decorre diretamente do fato de que somente o consumidor final é contribuinte de fato do imposto e, como o ICMS constitui um valor agregado aos bens de consumo, debitado e creditado à conta dos contribuintes ao longo da cadeia produtiva, é essencial que a não cumulatividade seja respeitada para a sistemática fluida do mercado e condições razoáveis ao contribuinte final.

Assim, esclareceu que para cada período de apuração do imposto, a Recorrente recolhe apenas a diferença entre os créditos e débitos que adquiriu em suas operações. Logo, o montante devido resulta da diferença a maior de cada período, entre o imposto relativo às saídas e o crédito adquirido nas entradas.

Acrescentou que a Recorrente está amparada pela legislação estadual, conforme disposição 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”*. Assim, fica comprovada a falta de tipicidade da conduta considerada indevida, ou seja, a Recorrente não cometeu a infração pela qual foi acusada, uma vez que apurou e utilizou o crédito fiscal nos exatos termos autorizados pela lei. Pede pela reforma da Decisão recorrida.

Alega pela impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova. Destacou que a conclusão da fiscalização de não seria necessário para a conclusão do procedimento fiscal que o contribuinte fosse intimado para se manifestar sobre os entendimentos previamente firmados pelo procedimento de auditoria.

Firmou que a fiscalização não compreendeu corretamente os princípios tributários administrativos e como eles orientam a realidade fática dos procedimentos fiscais e processos administrativos. Ressaltou que é dever inescusável da Administração Tributária zelar pelos princípios norteadores do direito, sendo o princípio da verdade material uma das bases do sistema tributário nacional. Disse que o princípio da verdade material exposto acima é a principal forma de garantir que ao contribuinte jamais será exigido a título de tributo, mais do que é direito do Estado arrecadar, dessa forma, mantém-se a estabilidade jurídica e financeira tanto dos contribuintes quanto do próprio ente tributante.

Pontuou que a fiscalização ao alegar que não há obrigação legal de intimar o contribuinte na fase fiscalizatória é uma interpretação equivocada da autoridade, pois ela tem o dever de buscar e zelar pela verdade material dos lançamentos que faz, ainda mais em casos em que não possui certeza do que está sendo lançado. Notou que a simples 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.

E que a fiscalização compreende que da mera análise dos documentos fiscais entendeu que

pudesse sendo induzida a erro (caso claro de incerteza sobre a verdade material da infração), contudo, sem se importar com o princípio da primazia da verdade, lavrou o Auto de Infração, sem que tivesse intimado o contribuinte para sanar essas incertezas.

Sustentou que os termos apresentados na Impugnação estão corretos, pois a fiscalização não compreendeu os documentos fiscais e, sem buscar a certeza do que iria lançar (com uma intimação ao contribuinte se manifestar), lavrou o Auto de Infração pautado somente em presunções. E que, a Decisão recorrida, levando em consideração que o Autuante já reduziu o Auto de Infração – nulo - apenas confirmou a retificação proposta, presumindo também a suposta legalidade da parte remanescente. Contudo, como demonstrado nos tópicos acima, a r. Decisão recorrida sequer percebeu que as disposições do Convênio ICMS 52/91 não podem ser utilizadas isoladamente como base legal à redução da base de cálculo, sobretudo quando não constatada a atividade industrial.

Pede pela reforma da Decisão recorrida.

Volta a alegação de abuso na multa imposta e aplicada. Disse que o percentual extrapola o permissivo pelo sistema tributário pátrio, pois desrespeita o art. 150, IV da CF, que veda o efeito confiscatório dos tributos. Pede pela redução no patamar de 30%, conforme o CTN e a CF, o STF que já delimitou esse percentual, sendo adotado recentemente o conceito de que 20% seria a porcentagem mais condizente com o que ordena a CF e o CTN.

Finalizou requerendo:

- Na preliminar, a reforma da decisão ora recorrida, de modo que a exigência fiscal seja cancelada, em razão da nulidade da autuação;
- No mérito, o reconhecimento da inexistência de infração e da impossibilidade de utilização de mera presunção como prova.
- Subsidiariamente, que a multa aplicada seja afastada ou ao menos reduzida, haja vista a desproporcionalidade e irrazoabilidade em relação à infração supostamente cometida.
- Protesta também pela realização de sustentação oral e, por fim, requer que todas as intimações e comunicações relativas ao feito sejam realizadas, exclusivamente, na pessoa do sujeito passivo, por meio do DT-E, nos termos do art. 108, § 2º do RPAF, sob pena de nulidade.

## VOTO

O Recurso Voluntário reproduz as mesmas preliminares da impugnação, que em nada inovam em relação aos argumentos já apresentados e rechaçados pela Junta de Julgamento Fiscal. Além disso, não há demonstração de qualquer situação concreta que as refletiria, ainda que por amostragem. O Auto de Infração foi lavrado atendendo os requisitos legais, não se vislumbrando qualquer obstáculo ao exercício da ampla defesa.

Quanto ao argumento de nulidade pelo uso da presunção não se sustenta, tendo em vista que o auto foi baseado nas informações contidas na Escrituração Fiscal Digital de responsabilidade do autuado. Todo levantamento fiscal foi claramente 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.

Rejeito, portanto, as preliminares.

Quanto ao mérito, podemos observar que a autuação se baseou nos Art. 266, inciso I, alínea “a” e inciso XIII, bem como o Art. 268, incisos XXII, XXV e XXIX do RICMS, que tratam da Redução de Base de Cálculo, para lavrar o Auto de Infração, conforme Informação fiscal, fls. 114 e 115, com o intuito de estornar os Créditos de ICMS, feito a maior, relativo as mercadorias comercializadas

pela embargante.

Ocorre que a Autuante não se atentou ao caput do Art. 266 do RICMS, que, apesar de tratar de Redução de Base de Cálculo, o mesmo permite a manutenção integral dos créditos referente às entradas dessas mercadorias, inclusive aos serviços tomados vinculados a essas operações, mais especificamente **incisos I, alínea “a” e XIII, alínea “i”**, que ora transcrevo:

*“Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações: “grifos”*

*I - das operações com máquinas, aparelhos e equipamentos:*

*a) relacionados no Anexo I do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 8,80 % (oito inteiros e oitenta centésimos por cento);*

...

*XIII - das operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados, seus periféricos e suprimentos, indicados a seguir, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%:*

*i) equipamento de alimentação ininterrupta de energia para microcomputadores - “no break” - NCM 8504.40.40;”*

Dessa forma, no inciso I do Art. 266, as mercadorias relacionadas no Anexo I do Convênio ICMS 52/91, sofrerão uma redução de base de modo que sua carga seja 8,80%, e o crédito relativo à entrada será totalmente mantido. Analisando o referido anexo, identificamos os seguintes itens imputados no levantamento fiscal, fls. 65/66, os quais devem ser expurgados:

ANEXO I - Convenio 52/91	NCM	Item
LAV S/AUT LIBEL FUME 6KG 110	'84501900'	39.3
APARAD TRAMONTINA 700W VAS 110	'84672999'	56.5
APARADOR GRAMA 300W 127V	'84672999'	56.5
APARADOR TRAMONTINA 127AP1000W	'84672999'	56.5

Ressalte-se que na peça recursal, a recorrente refuta os itens do Convênio ICMS 52/91, arguindo que não tem atividade industrial e não utiliza tais itens em seu processo produtivo, o que não guarda relação com o auto em questão, tendo em vista que a redução se aplicaria apenas às saídas dos itens desse convênio destinado a uso industrial.

Ainda conforme o Art. 266, agora o inciso XIII, alínea “i”, podemos concluir que o item NO BREAK FORCELINE 700 BIV, NCM 8504.4040, também precisa ser excluído do levantamento fiscal.

Desde modo, o levantamento fiscal careceu de pequenos reparos para a exclusão dos itens contemplados na legislação acima.

Posto isso, segue planilha com os devidos ajustes, ficando reformado o valor devido de R\$38.160,30 para R\$37.863,19:

MÊS	CRÉD INDEV	EST. LANÇADO	Infração	Itens Excluídos	Remanescente
fev/15	446,24	186,71	259,53	107,37	152,16
abr/15	5.935,04	42,76	5.892,28	100,57	5.791,71
mai/15	3.629,61	340,95	3.288,66	7,13	3.281,53
jun/15	2.352,31	255,01	2.097,30	17,65	2.079,65
out/15	472,96	145,74	327,22	64,39	262,83
nov/15	9.419,02	72,63	9.346,39	-	9.346,39
dez/15	17.010,73	61,81	16.948,92	-	16.948,92
TOTAL			38.160,30	297,11	37.863,19

No tocante à alegação de abusividade da multa, é importante destacar que a mesma encontra-se amparada no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido.

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

...

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

*a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*

...”

Quanto ao afastamento da multa, não pode este conselho deixar de aplicar, conforme art. 167, inciso III do RPAF/99.

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

*...*

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

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª 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 274068.0007/19-3, lavrado contra a empresa **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$37.863,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS