

**A. I. N°** - 269275.0013/21-5  
**AUTUADO** - COMERCIAL OESTE LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ RICARDO SANTOS CORREIA DA CUNHA  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFAZ NORDESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 20/10/2022

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0177-03/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO PRESUMIDO NÃO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. A escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios mediante documento fiscal idôneo que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, o que não se observou no presente caso. Infração comprovada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/06/2021, refere-se à exigência de R\$ 2.744.168,14 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 001.004.006: Utilização indevida de crédito presumido de ICMS no período de fevereiro de 2018 a dezembro de 2020.

Em complemento, consta a informação de que o Contribuinte adotou durante os exercícios de 2018, 2019 e 2020 procedimento no sentido de zerar o saldo devedor em cada período de apuração do ICMS, alegando possível crédito presumido previsto no Decreto 7.799/00 (Atacadista). Ocorre que inexistente tal previsão deste crédito presumido (exatamente no valor do saldo devedor do ICMS. O citado decreto prevê outros benefícios fiscais (redução de base de cálculo de 41,176% nas saídas internas para contribuintes do ICMS ou Pessoas Jurídicas não contribuintes), mas não prevê crédito presumido de forma a zerar o saldo devedor do ICMS.

O autuado apresentou impugnação às fls. 74 a 106 do PAF. Preliminarmente, alega abuso de forma e imprecisão do lançamento de ofício praticado pelo Autuante. Diz que a autuação é imprecisa, estando ainda em contraponto ao Ordenamento Constitucional, ao que determina o art. 37 da CF e a Lei Federal 9784/1999 (Lei Geral do Processo Administrativo) e o RPAF-BA, Decreto Estadual 7629/1999.

Dos dispositivos legais federais apontados, afirma que exsurtem questionamentos. Onde se encontra a descrição do AI de forma precisa e explicativa do motivo da suposta utilização indevida do crédito?

Alega que os anexos eletrônicos são absolutamente inconsistentes e inexistentes, conforme planilha que anexa à defesa e que mostram que — analisados parcialmente os produtos lançados — o valor total das mercadorias apontadas em NF-e de entrada geram um crédito em favor do contribuinte de mais de R\$ 1.082.000,00 (Um milhão e Oitenta e Dois Mil Reais).

Diz que houve coleta de documentos de forma presencial e colaborativa em busca da verdade material, iniciando-se fisicamente, termina de forma eletrônica, com lançamento prévio feito já em julho do corrente ano e sob o qual, o Impugnante somente toma conhecimento pela abertura de seu *e-mail* cadastrado na SEFAZ, por força de cobrança extrajudicial, iniciada pela Superintendência do setor.

Registra que participou de forma colaborativa em todos os atos da fiscalização, trazendo elementos de conduta novos, produzindo provas contábeis e técnicas e que estranhamente não foram levadas em consideração — quando verbalmente havia consenso nesta produção.

No que concerne à leitura das multas, alega que o Autuante se limita a transcrever parte do RPAF/BA, decreto 7629/1999, com nítida impropriedade do tipo fiscal e mais ainda com nítido erro formal quanto a tipificação da multa, seus percentuais e sua qualificação e a comentar que houve utilização indevida de crédito fiscal, sem explicitar o motivo ou falha cometida pela empresa mediante o apontamento dos produtos ante no Decreto regulamentar 7799/2000 e Lei 7014/1996.

Afirma que é tamanha a desordem conceitual e de tipificação que todas as alíquotas apontadas no relatório são de 18% nas saídas internas quando parte dos produtos são isentos pelas saídas, ou tem alíquotas diferenciadas no manejo interno (planilhas que anexa) e foram absolutamente desprezadas na análise do auto pelo Autuante.

Pergunta qual o fundamento da glosa de créditos de ICMS, quando na verdade o que se glosou foi o crédito da saída dos produtos e insumos para se lhe aplicar o valor cheio pelas saídas, de 18% mais multa de 60%.

Diz que são perguntas que não tem resposta, e a solução lógica e de continuidade de Auto de Infração que impede o exercício da defesa. Nulidade Absoluta.

Entende que não decorre condição de apontamento formal de defesa, auto que classifica formal e materialmente lançamento sem validade posto que desconsidere os elementos mínimos de validade para constituição do crédito tributário, trazendo lançamentos à margem da Lei e — o pior — no caso da multa em absoluta dissonância com o que determina a própria lei estadual, considerado o "atrapalhado" lançamento executado pelo auditor.

Com base no art. 37 da CF-88, na Lei Federal Complementar 9.784/1999 e no RPAF-BA, Decreto estadual 7629/1999, alega que deve ser julgada totalmente improcedente a autuação fiscal, posto que não aponta com precisão os elementos de valor que tipificam a conduta legal ou infra legal violada, violando os dispositivos supramencionados. Transcreve os arts. 18 a 21 do RPAF-BA.

Explica: Como não há "cheque em branco" dado ao agente fiscalizador para que ele abusando das formas previstas na própria legislação, exceda a Legalidade Objetiva, pressuposto básico da Administração Pública, requer que este órgão Julgador e Revisor, determine a nulidade do lançamento pelo abuso de forma e pela imprecisão da autuação, que inviabiliza o direito de defesa, ou alternativamente, proceda a devolução dos autos ao Autuante, para que explicita os pontos acima levantados, sendo certo a reabertura do prazo de defesa, conforme previsto nos artigos do mencionado Decreto.

Suscita a nulidade da multa lançada no auto de infração, alegando que percentual em desacordo com a qualificação dada no Termo de Intimação e os artigos apontados no lançamento fiscal.

Perpassada a preliminar levantada na defesa, afirma que, com muito esforço, constatou que — salvo engano — a atuação se baseia em um único ponto: créditos indevidos. Afirma que na parte fática, a SEFAZ lança, de forma inadvertida, aplicando a multa de 60% pela linha adotada pelo fiscal, percentual também incabível.

Diz ser necessário apontar a violação expressa de texto de Lei, norma regulatória aplicável diretamente, em face da existência de ADIN — a qual vincula os julgadores da SEFAZ do Estado da Bahia — que cuida da vedação ao confisco.

Repete que a Constituição não admite imposto que resulta em confisco - CF/88, artigo 150, inciso IV. Por imposto confiscatório é aquele que absorve grande parte do valor da propriedade ou de sua renda, havendo diferença apenas entre o imposto constitucional e o confiscatório.

Ressalta que o confisco se caracteriza quando a alíquota efetiva, sobre uma operação, resulte mais de 50% do seu valor econômico líquido (preço menos tributos) seja destinado ao fisco.

Na legislação fiscal de Bahia existem hipóteses em que a da multa, aplicada sobre determinada infração resulta em patamar superior à de 50%, considerando-se a soma do valor do principal (tributo) + multa.

Afirma que se trata de confisco, pois fica evidenciado a inconstitucionalidade do lançamento tributário, no montante superior ao permitido pela Constituição Federal Brasileira.

Sobre o tema, menciona decisão do Supremo Tribunal Federal, o entendimento do então Ministro Bilac Pinto, proferido no julgamento do RE 80.093-SP. Diz que princípio da vedação do confisco tem como escopo preservar a propriedade dos contribuintes, ante a voracidade fiscal do Estado, e toda vez que a multa, cotejada com a prestação do tributo em si, seja em relação a este desproporcional, não razoável, faz-se mister a subsunção do fato à norma constitucional.

Invoca o magistério de Sacha Calmon Navarro Coelho, a lição de Sampaio Dória e afirma: se o órgão julgador administrativo assim não proceder, valendo-se da subsunção a ADIN já julgada sobre o tema, o Judiciário o fará, ainda que se fale em valor nominal inferior a 100%, o que não desnatura o confisco, como demonstrado amplamente em tópicos anteriores.

Comenta que o princípio da proporcionalidade, que também fundamenta a possibilidade de redução equitativa da penalidade pecuniária confiscatória, mostra-se como corolário de outro princípio de cunho constitucional, qual seja, o princípio da individualização da pena, ínsito no art. 5º, inciso XLVI, da Carta Magna, o qual prescreve que "a lei regulará a individualização da pena".

Menciona o posicionamento da doutrina e diz que o princípio da proporcionalidade é bastante utilizado como instrumento de interpretação judicial no que se refere à análise e concretude do princípio da proibição do confisco da multa punitiva. Esta deve ser proporcional ao tributo cuja arrecadação e fiscalização deu azo à imposição da obrigação acessória que, uma vez inadimplida, originou, por sua vez, a multa punitiva.

Diz que o caráter confiscatório da multa se mostra presente e a proporcionalidade, como instrumento de interpretação do princípio da vedação da multa confiscatória, em um caso concreto, recebe um limite oriundo do próprio conceito da vedação do confisco elaborado pela doutrina do direito tributário. O limite que indica se a multa será ou não necessária corresponde, justamente, ao não sacrifício da fonte produtora do elemento (base de cálculo) tributável.

Apresenta a conclusão de que, mesmo considerando que o princípio do não confisco não se estende às multas punitivas, tem-se que as mesmas indiscutivelmente se submetem ao princípio da proporcionalidade.

Neste caso, aplica-se o princípio da proporcionalidade às multas excessivas, comprando-as com os tributos em si, sem, todavia, corresponder o elemento necessidade ao limite do confisco.

Em relação aos fundamentos do lançamento, alega que as operações sujeitas à substituição tributária normalmente não geram crédito para o adquirente, pois a suposição é de que este fará suas vendas posteriores utilizando a mesma forma de tributação, ou seja, considerando que o ICMS devido em toda a cadeia de comercialização do produto já foi recolhido.

Informa que havia a possibilidade do uso dos créditos, porque realiza operações com tributação normal nas etapas seguintes, ou seja, sem aplicação da substituição tributária, quebrando a cadeia de tributação iniciada com a retenção, como é típico no varejo.

Alega que diversos Estados do Nordeste, e a Bahia não foi exceção, ao longo dos últimos três anos tem adotado diversos atos normativos, dando contornos práticos ao que se chama de "ST sem liberação da cadeia posterior", onde em verdade torna-se regra - de maneira plena - o uso integral dos créditos "antecipados" abatidos na venda pela cadeia posterior. Isso — na prática transformou a ST em antecipação imprópria — permitindo assim o uso dos créditos integrais — dentro da escala da não cumulatividade dos produtos gravados com ST e — por assim dizer — efetuando ajustes plenos para adequação ao que já determina o STF.

Afirma que o STF em 19/10/2016 vazou decisão nos autos do RE 593.849/MG. Nesta decisão, em sede de repercussão geral, o STF assentou que "É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida".

Entende que o ICMS ST, ICMS ST MAJORADO, ICMS - AT, ICMS diferença de alíquota interestadual passam, pela nova regra — balizada pelo STF — no julgado acima — a serem tratados de forma objetiva como faces do mesmo tributo — ICMS e agora, sem qualquer distinção lógica ou barreira regulamentar a utilização dos seus créditos.

Se o ICMS é não cumulativo e — ao final — na etapa de sua venda, o mesmo sai de seu estabelecimento ao consumidor final ou ao comprador final é — legítimo que o mesmo possa apropriar-se do crédito originalmente "recebido" — na entrada da mercadoria.

Alega que deve ser anulado o auto no concernente às glosas apontadas sobre os produtos com ST, com liberação para fins de abatimento do crédito fiscal constante do decreto 7799/2000.

Em seguida, destaca a impossibilidade do uso dos produtos pautados ou de cesta básica considerado os créditos advindos na nota fiscal de entrada, inservíveis para este fim, segundo entendimento do Auditor.

Menciona o art. 155, § 2º, inciso I da CF/88 e alega que qualquer decreto que preveja em sentido contrário, prevendo teto para os créditos viola a previsão constitucional e deve ter a sua incidência afastada pelo Tribunal Revisor.

Diz que as únicas exceções a essa regra, são a isenção e a não incidência do tributo, que, por isso, não implicariam crédito para compensação, acarretando "anulação do crédito relativo às operações anteriores". Assim, os créditos adquiridos em compras de produtos de outros estados não poderão ser usados pelas empresas caso essas mercadorias sejam isentas ou não-tributadas no Estado da Bahia.

Alega que os produtos da chamada cesta básica não são isentos. Eles apenas têm um benefício fiscal, que é o da base de cálculo reduzida para o recolhimento do ICMS, em razão de uma política parafiscal que foge a deontologia do referido imposto.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal (Agravo Regimental 240.395) e do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial 615.365), ambos dados contra o Rio Grande do Sul. Diz que os acórdãos rejeitam a imposição, feita aos contribuintes daqueles estados, de que se estornassem créditos de mercadorias com bases de cálculo menores no recolhimento do ICMS.

Ressalta que, na realidade, redução de base de cálculo e isenção são espécies juridicamente diversas, pertencentes ao mesmo gênero "benefícios fiscais", daí porque a segunda — a isenção — atrai a norma constitucional restritiva do artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas "a" e "b", enquanto a primeira, não".

Diz que a isenção representa norma exonerativa de índole legal por excelência. Diferentemente do que afirmam alguns, não atua no plano do cumprimento da obrigação, e sim no da própria incidência do tributo. Existe a competência tributária e, uma vez exercida, há a norma de tributação.

Entende que não pode haver outra conclusão senão a de que o inciso II do § 2º do artigo 155 da Carta, ao mitigar o princípio da não cumulatividade, fê-lo, exclusivamente, no tocante às categorias tributárias literalmente contidas no preceito: isenção ou não incidência, não alcançada a figura da redução da base de cálculo.

Afirma que o princípio da não cumulatividade, segundo o qual o contribuinte tem o direito de compensar o que for devido a título do imposto "em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal", deve ser observado de forma plena mesmo nos casos de

saídas tributadas com redução da base de cálculo, não se aplicando, portanto, a exceção prevista no mencionado inciso II do § 2º do artigo 155 da Carta da República. Assim sendo, a eles somente cabe emprestar interpretação estrita, não inserindo, no campo de atuação normativa constitucional, hipótese não contemplada.

Presentes as diferenças descritas e o dever de observância do princípio da não cumulatividade às hipóteses de redução da base de cálculo, afirma tratar-se, na espécie, de benefício fiscal por opção do contribuinte e — desta forma — faz jus ao crédito pela entrada de forma integral.

Sobre a impossibilidade de utilização dos insumos, bens de uso e de consumo, menciona o art. 110 do CTN e apresenta os conceitos básicos de insumos, ativo imobilizado e bens de uso e consumo.

Alega que tendo por fundamento o princípio da cumulatividade, o valor do ICMS a recolher, em cada período de apuração, corresponderá à diferença entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores. Logo, o crédito de ICMS a que faz jus o contribuinte é o valor do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Transcreve o art. 20 da Lei Complementar 87/96.

Destaca que se pretendeu com este dispositivo respeitar o alcance da não-cumulatividade posto na norma constitucional, a qual restringe o creditamento de ICMS somente nas hipóteses de isenção e não-incidência. Todavia essa determinação nunca vigorou plenamente. O Congresso Nacional, por exemplo, vem sistematicamente prorrogando a entrada em vigor da norma que permite a tomada de créditos relativos às aquisições de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento.

Nas considerações apresentadas sobre insumos, menciona a legislação do IPI e o entendimento da Receita Federal. Apresenta o entendimento de que não podemos atribuir à palavra insumo, para fins de prestação de serviços sujeita ao ICMS, as mesmas características estabelecidas na legislação do IPI, PIS, COFINS e sim - do ICMS quanto às mercadorias, devendo ser encontrada especificamente o varejo de alimentos. Reproduz ensinamento de Aliomar Baleeiro e o art. 10 do Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967.

Conclui que é injustificável, sob todos os aspectos, a vedação imposta pelo Estado, reconhecendo o direito ao crédito apenas na aquisição de matéria-prima, materiais intermediários e de embalagem.

Para que as normas constitucionais a respeito da não cumulatividade sejam respeitadas, necessário um processo hermenêutico a fim de se estabelecer a real finalidade desse princípio, compreendendo o termo insumo compatível com a hipótese de execução de um serviço.

Afirma que nesse sentido, a venda de varejo necessariamente transmuda a figura do hipermercadista num prestador de serviço pleno com a entrega de bens moveis sob condição resolutiva.

Desta forma, entende que a aquisição de insumos, assim entendidos como aqueles necessários/obrigatórios (importando do conceito de custos e despesas dedutíveis para o imposto de renda) utilizados na prestação de serviço, inclusive os mencionados em normas editadas pelos órgãos regulatórios do setor, devem e são dedutíveis em escala posterior, na sistemática da não cumulatividade.

Nas considerações sobre Ativo Imobilizado, alega que, assim como os insumos, diz que a legislação do ICMS admite o crédito de ICMS dos bens destinados ao ativo imobilizado, desde que não estejam amparados por isenção ou não incidência.

Menciona o disposto no artigo 20, § 5º da Lei Complementar nº 87/96, quanto à forma de apropriação do crédito parcelada ao longo de 48 meses.

Afirma que não obstante haver muitas críticas e alegações de inconstitucionalidade do citado dispositivo por se tratar de uma restrição ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, esse procedimento de apropriação de crédito do referido imposto pago na aquisição de bens destinados ao Ativo Imobilizado é adotado pelo Estado.

Diz que o entendimento do Fisco, reiterado no lançamento que ora impugna, é no sentido de que apenas os bens caracterizados como Ativo Imobilizado aplicados diretamente na atividade da empresa, fazem jus ao creditamento de ICMS.

Não obstante tais considerações, afirma que o grande questionamento a ser feito e que precisa ser enfrentado pelo Tribunal Revisor é no que diz respeito aos bens do Ativo Imobilizado em face de que a legislação do ICMS não conceituou o que venha a ser Ativo Imobilizado, mesmo porque, diante disposição expressa no artigo 110 do Código Tributário Nacional ("a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado"), tal conceito deve ser buscado no direito privado, no caso, na Lei 6.404/76 (Lei das S.A. com as devidas atualizações).

Também cita o Pronunciamento Técnico nº 27 do Comitê dos Pronunciamentos Contábeis (CPC) e diz que a Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 1177/09 que aprovou a NBC T 19.1 que trata de Ativo Imobilizado, também estabelece o conceito supracitado.

Afirma que tanto a Resolução CFC nº 1177/09 como o RIR estabelecem que custos/gastos com partes e peças de reposição, manutenção etc. do ativo imobilizado que resultem num aumento da vida útil superior a 12 meses devem ser incorporados ao ativo imobilizado. Esse procedimento, a seu ver, está correto e precisa ser seguido pelo Estado da Bahia, uma vez que as normas constitucionais relativas ao ICMS não vedam o aproveitamento de crédito nesses moldes e, ainda, a Lei Complementar nº 87/96 (regulamentadora do ICMS) assegura ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de bem destinado ao ativo permanente, sem estabelecer qualquer restrição quanto à sua finalidade.

Conclui que se deve considerar o conceito de Ativo Imobilizado trazido pelo direito privado e, consequentemente, fazer jus ao direito de crédito de ICMS a aquisição de bens e direitos com expectativa de serem utilizados por mais de 12 meses (vida útil); mantidos por uma entidade para uso na comercialização de mercadorias ou serviços; haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e possa o custo do ativo ser mensurado com segurança.

Por fim, pede que seja concedido prazo para que o Autuante, em sede de diligência pelo prazo peremptório de 10 dias previsto no RPAF-BA, Decreto 7629/1999, apresente os anexos do auto de infração, bastando observar-se que as planilhas anexas representativas do erro material de fato do auditor, demonstram impropriedade do lançamento em mais de R\$ 1.000.000,00 (hum milhão de Reais) de base do fato gerador, sem falar na incorreta aplicação da multa de 60%, sendo necessária portanto a referida dilação de prazo para que inclusive, em sede pericial, como assim determina o decreto 7629/1999, responda o Senhor Perito aos seguintes quesitos:

1. Quais incisos violados no decreto 7799/2000.
2. Qual o fundamento da glosa de créditos de ICMS, quando na verdade o que se glosou foi o crédito da saída dos produtos e insumos para se lhe aplicar, ao Impugnante, o percentual de 60% de multa e glosa das entradas?

Pede que seja decretada a nulidade do auto, pelos vícios formais e abuso de formas identificados, numa clara violação aos dispositivos legais encartados no art. 37 da CF 88, Lei Complementar 9784/1999 e Lei Estadual 7014/1996.

O autuante presta informação fiscal à fl. 108/108v dos autos. Afirma que conforme os livros de saída que acostou ao presente processo (fl. 109), o Autuado utilizou os benefícios fiscais do Decreto 7.799/00 (Atacadistas), reduzindo a base de cálculo nas operações internas para outros

contribuintes ou Pessoas Jurídicas não contribuintes em 41,176%, reduzindo assim os valores mensais dos débitos pelas saídas, conforme livro Registro de Apuração do ICMS.

Ressalta que o Defendente, não satisfeito com esta significativa redução do valor final do ICMS Regime Normal a pagar, também lançou na coluna “Créditos e Ajustes da Apuração do ICMS” valores exatamente iguais aos saldos devedores do ICMS em cada mês de apuração do imposto com a finalidade de zerá-lo, ou seja, não pagar nada.

Informa que isso aconteceu durante 36 meses (período fiscalizado), e esse crédito indevido que está sendo exigido neste Auto de Infração. Os benefícios fiscais previstos no citado Decreto (que reduziram o valor a ser exigido – redução da Base de Cálculo nas saídas internas em 41,176% para outros contribuintes ou Pessoas Jurídicas) não foram objeto de questionamentos pela Fiscalização que aceitou os valores lançados a débito pelas saídas. Também não foram objeto de questionamentos os valores lançados pelo contribuinte a título de crédito pelas entradas de mercadorias, portanto não tem sentido falar em glosa de créditos por mercadorias isentas ou ativo imobilizado.

Acrescenta que juntou aos autos os resumos dos livros de Apuração do ICMS em 2018, 2019 e 2020 extraídos do SIAF (Sistema Informatizado de Auditoria Fiscal da SEFAZ/BA) baseados nas EFDs (Escriturações Fiscais Digitais) entregues pelo contribuinte

Diz que o valor encontrado para outubro de 2020 foi baseado na DMA entregue pelo contribuinte, que segue em anexo para fins de comprovação, uma vez que a EFD deste mês foi entregue zerada (objeto de outra autuação).

Destaca que o Contribuinte não violou o decreto 7799/00 ao utilizar o benefício da redução da Base de Cálculo em 41,176%. Violou a legislação tributária como um todo ao utilizar créditos indevidos não autorizados nem previstos em qualquer diploma legal com a clara finalidade de zerar os saldos devedores mensais conforme apontam claramente os livros de Apuração do ICMS apresentados pelo próprio contribuinte em suas EFD (Escrituração Fiscal Digital) do período fiscalizado.

Também ressalta que a Fiscalização observou o pagamento de ICMS Antecipação Parcial em diversos meses do período fiscalizado, alertando não só o proprietário da empresa como também seu departamento contábil (setor fiscal) de que estes pagamentos deveriam ter sido lançados no livro Registro de Apuração do ICMS como créditos fiscais no mês de seu respectivo pagamento para assim diminuir o valor do saldo devedor do ICMS. Como não foi feito o lançamento de tais créditos na época oportuna e considerando ainda orientação e jurisprudência do CONSEF/BA de que não cabe ao Auditor Fiscal durante a fiscalização fazer a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte (mesmo tendo a certeza do erro cometido) com o intuito de lançar o crédito que entende devido (o pagamento da Antecipação Parcial), foi orientado o contribuinte no sentido de pedir a restituição de tais valores e adotado o procedimento de exigir neste Auto de Infração os valores referentes à utilização do crédito fiscal presumido indevido pelo seu valor total (valor efetivamente creditado indevidamente).

Por fim, registra que a multa aplicada não foi confiscatória como alega o Defendente, foi a multa prevista em lei para infrações tipificadas como crédito indevido.

Em razão dos argumentos acima expostos, pede que o presente Auto de Infração seja julgado procedente.

## **VOTO**

O Defendente alegou que a autuação é imprecisa, estando em contraponto ao Ordenamento Constitucional, ao que determina o art. 37 da CF e a Lei Federal 9784/1999 (Lei Geral do Processo Administrativo) e o RPAF-BA, Decreto Estadual 7629/1999. Disse que os anexos eletrônicos são absolutamente inconsistentes e inexistentes, conforme planilha que anexa à defesa e que mostram que — analisados parcialmente os produtos lançados — o valor total das mercadorias

apontadas em NF-e de entrada geram um crédito em favor do contribuinte de mais de R\$ 1.082.000,00.

Observo que os trabalhos fiscais deve ser em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento, e de acordo com as peculiaridades do levantamento fiscal, podem ser apuradas informações conflitantes entre as fontes obtidas pela fiscalização e os dados fornecidos pelo contribuinte. Por isso, o levantamento fiscal não está atrelado unicamente aos livros e documentos do Contribuinte.

A motivação está definida na descrição da infração: crédito fiscal considerado indevido, constando na descrição dos fatos a informação de que o Contribuinte adotou durante os exercícios de 2018, 2019 e 2020 procedimento no sentido de zerar o saldo devedor em cada período de apuração do ICMS, alegando possível crédito presumido previsto no Decreto 7.799/00. Neste caso, não há dúvidas de que os créditos lançados no presente Auto de Infração se referem aos valores constantes na escrita fiscal do Autuado a título de crédito presumido.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação, e o Autuado demonstrou conhecimento dos fatos apurados na autuação e em relação aos valores exigidos no Auto de Infração.

O Defendente afirmou que houve coleta de documentos de forma presencial e colaborativa em busca da verdade material, iniciando-se fisicamente, terminando-se de forma eletrônica, com lançamento prévio feito já em julho do corrente ano e sob o qual, somente tomou conhecimento pela abertura de seu *e-mail* cadastrado na SEFAZ, por força de cobrança extrajudicial, iniciada pela Superintendência do setor.

Vale salientar que durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que nesta fase o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. A atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário.

Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa. No processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração.

Também foi alegado pela Defesa que o Autuante se limita a transcrever parte do RPAF/BA e afirmar que houve utilização indevida de crédito fiscal, sem explicitar o motivo ou falha cometida pela empresa mediante o apontamento dos produtos ante no Decreto regulamentar 7799/2000 e Lei 7014/1996.

Apresentou o entendimento de que é tamanha a desordem conceitual e de tipificação que todas as alíquotas apontadas no relatório são de 18% nas saídas internas quando parte dos produtos são isentos pelas saídas, ou tem alíquotas diferenciadas no manejo interno, (planilhas que anexa) e que foram absolutamente desprezadas na análise realizada pelo Autuante.



Conforme já mencionado neste voto, consta na descrição dos fatos que o Autuado adotou durante os exercícios de 2018, 2019 e 2020 procedimento no sentido de zerar o saldo devedor em cada período de apuração do ICMS, utilizando possível crédito presumido não previsto no Decreto 7.799/00, por isso o crédito fiscal foi considerado indevido.

Analisando os elementos constantes nos autos, não foi constatado erro na determinação da alíquota, considerando que ao serem transportados os valores apurados para o demonstrativo de débito (fl. 02), por uma limitação técnica do Sistema Automatizado de Emissão de Auto de Infração, a alíquota indicada no demonstrativo será sempre 18%. Ou seja, a indicação da alíquota de 18% no demonstrativo de débito do Auto de Infração, por imposição do Sistema Informatizado de emissão de Auto de Infração utilizado atualmente pela SEFAZ/BA, não onerou o sujeito passivo, como se pode comprovar pelo confronto dos valores do imposto apurados no levantamento fiscal com o referido demonstrativo de débito. Neste caso, os valores apurados foram divididos por 0,18 (dezoito por cento), calculando-se a partir daí a base de cálculo para efeitos de demonstração na peça do lançamento, inexistindo qualquer prejuízo para o Contribuinte.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito presumido de ICMS no período de fevereiro de 2018 a dezembro de 2020.

Na descrição dos fatos, consta a informação de que o Contribuinte adotou durante os exercícios de 2018, 2019 e 2020 procedimento no sentido de zerar o saldo devedor em cada período de apuração do ICMS, alegando possível crédito presumido previsto no Decreto 7.799/00 (Atacadista). Ocorre que inexistente tal previsão deste crédito presumido (exatamente no valor do saldo devedor do ICMS). O citado Decreto prevê redução de base de cálculo de 41,176% nas saídas internas para contribuintes do ICMS ou Pessoas Jurídicas não contribuintes, mas não prevê crédito presumido de forma a zerar o saldo devedor do ICMS.

Conforme art. 1º do mencionado Decreto, “nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento)...”

O Defendente apresentou o entendimento que deve ser julgada totalmente improcedente a autuação fiscal, afirmando que não aponta com precisão os elementos de valor que tipificam a conduta legal ou infra legal violada.

Solicitou que se procedesse a devolução dos autos ao Autuante, para que explicitasse os pontos levantados na defesa, e reabertura do prazo de defesa previsto nos artigos do mencionado RPAF-BA.

Em obediência ao previsto no RPAF-BA, o Autuante prestou informação fiscal rebatendo as alegações defensivas, não refez os cálculos, apenas não acatou as alegações do Contribuinte. Dessa forma, não houve necessidade de intimar o autuado para tomar conhecimento da mencionada informação fiscal, conforme previsto no § 7º do art. 127 do RPAF/BA, tendo em vista que não foram aduzidos fatos novos ou anexados aos autos novos demonstrativos pelo autuante.

O Defendente alegou que as operações sujeitas à substituição tributária normalmente não geram crédito para o adquirente. Informou que havia a possibilidade do uso dos créditos, porque realiza operações com tributação normal nas etapas seguintes, ou seja, sem aplicação da substituição tributária, quebrando a cadeia de tributação iniciada com a retenção, como é típico no varejo.

Explicou: Se o ICMS é não cumulativo e — ao final — na etapa de sua venda, o mesmo sai de seu estabelecimento ao consumidor final ou ao comprador final é — legítimo que o mesmo possa apropriar-se do crédito originalmente "recebido" — na entrada da mercadoria.

Afirmou que deve ser anulado o auto no concernente às glosas apontadas sobre os produtos com ST com liberação para fins de abatimento do crédito fiscal constante do decreto 7799/2000.

Conforme previsto no art. 290 do RICMS-BA/12, *“Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária”*.

Por outro lado, de acordo com o art. 4º, inciso I do Decreto 7.799/00, a redução de base de cálculo prevista no art. 1º não se aplica às operações sujeitas à substituição tributária. Portanto, não assiste razão ao Defendente.

O Autuado destacou a impossibilidade do uso dos produtos sujeitos à pauta fiscal e da cesta básica, considerando os créditos advindos na nota fiscal de entrada.

Alegou que os produtos da chamada cesta básica não são isentos. Eles apenas têm um benefício fiscal, que é o da base de cálculo reduzida para o recolhimento do ICMS, em razão de uma política para-fiscal.

Comentou sobre o dever de observância do princípio da não cumulatividade às hipóteses de redução da base de cálculo, afirmando tratar-se, na espécie, de benefício fiscal por opção do contribuinte e — desta forma — faz jus ao crédito pela entrada de forma integral.

Sobre a impossibilidade de utilização dos insumos, bens de uso e de consumo, mencionou o art. 110 do CTN. Afirmou que é injustificável, sob todos os aspectos, a vedação imposta pelo Estado, reconhecendo o direito ao crédito apenas na aquisição de matéria-prima, materiais intermediários e de embalagem.

Disse que a venda de varejo necessariamente transmuda a figura do hipermercadista num prestador de serviço pleno com a entrega de bens moveis sob condição resolutiva.

Desta forma, alegou que a aquisição de insumos, assim entendidos como aqueles necessários/obrigatórios (importando do conceito de custos e despesas dedutíveis para o imposto de renda) utilizados na prestação de serviço, inclusive os mencionados em normas editadas pelos órgãos regulatórios do setor, devem e são dedutíveis em escala posterior, na sistemática da não cumulatividade.

Nas considerações sobre Ativo Imobilizado, alegou que, assim como os insumos, a legislação do ICMS admite o crédito do referido imposto sobre os bens destinados ao ativo imobilizado, desde que não estejam amparados por isenção ou não incidência.

Mencionou o disposto no artigo 20, § 5º da Lei Complementar nº 87/96, quanto à forma de apropriação do crédito parcelada ao longo de 48 meses. Disse que se deve considerar o conceito de Ativo Imobilizado trazido pelo direito privado e, conseqüentemente, fazer jus ao direito de crédito de ICMS a aquisição de bens e direitos com expectativa de serem utilizados por mais de 12 meses (vida útil); mantidos por uma entidade para uso na comercialização de mercadorias ou serviços.

O Autuante informou que o Defendente lançou na coluna “Créditos e Ajustes da Apuração do ICMS” valores exatamente iguais aos saldos devedores do ICMS em cada mês de apuração do imposto com a finalidade de zerá-lo, ou seja, não pagar nada. Isso aconteceu durante 36 meses (período fiscalizado), e esse crédito indevido que está sendo exigido neste Auto de Infração.

Os benefícios fiscais previstos no Decreto 7.799/00 (que reduziram o valor a ser exigido – redução da Base de Cálculo nas saídas internas em 41,176% para outros contribuintes ou Pessoas Jurídicas) não foram objeto de questionamentos pela Fiscalização que aceitou os valores lançados a débito pelas saídas. Também não foram objeto de questionamentos os valores lançados pelo contribuinte a título de crédito pelas entradas de mercadorias, portanto não tem sentido falar em glosa de créditos por mercadorias isentas ou ativo imobilizado. Portanto, não foram glosados os créditos fiscais lançados corretamente na escrituração fiscal, e sim, o crédito presumido não previsto na referido Decreto.

O Autuante informou, ainda, que a Fiscalização observou o pagamento de ICMS Antecipação Parcial em diversos meses do período fiscalizado, alertando não só o proprietário da empresa como também seu departamento contábil (setor fiscal) de que estes pagamentos deveriam ter sido lançados no livro Registro de Apuração do ICMS como créditos fiscais no mês de seu respectivo pagamento para assim diminuir o valor do saldo devedor do ICMS, sendo orientado o contribuinte no sentido de pedir a restituição de tais valores.

No demonstrativo apresentado pelo Autuado à fl. 15, constam parcelas referentes ao “CRÉDITO DE ICMS ENTRADA” e “CRÉDITO ICMS ANTECIPAÇÃO”. Sobre as entradas, o crédito deve ser comprovado mediante indicação do documento fiscal correspondente, devendo ser observado que conforme Art. 6º do Decreto 7.799/00, *“os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias”*. A acusação fiscal se refere a créditos fiscais em valores exatamente iguais aos saldos devedores do ICMS em cada mês de apuração do imposto.

Sobre os valores recolhidos a título de antecipação parcial, não houve qualquer comprovação nos autos, e como ressaltou o Autuante, os pagamentos deveriam ter sido lançados no livro Registro de Apuração do ICMS como créditos fiscais no mês de seu respectivo pagamento. Se não o fez na época própria, o Autuado pode solicitar a utilização extemporânea ou mesmo a compensação no ato de quitação do Auto de Infração.

Concluo pela subsistência desta autuação fiscal, considerando que a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios mediante documento fiscal idôneo que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, o que não se observou no presente caso.

Em relação à multa, o Defendente alegou que tem caráter confiscatório e a proporcionalidade, como instrumento de interpretação do princípio da vedação da multa confiscatória, em um caso concreto, recebe um limite oriundo do próprio conceito da vedação do confisco elaborado pela doutrina do direito tributário.

A multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, a sua aplicação é consequência do crédito fiscal considerado indevido, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269275.0013/21-5**, lavrado contra **COMERCIAL OESTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.744.168,14**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2022

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA