

PROCESSO	- A. I. N° 278936.0013/20-9
RECORRENTE	- MAKRO ATACADISTA S/A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF n° 0189-05/22-VD
ORIGEM	- DAT SUL / IFEP
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/10/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0261-11/23-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES ESTAVAM BENEFICIADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. As operações objeto da autuação envolveram a aquisições dos produtos: *fubá, arroz de diversos tipos, feijão de diversos tipos, sal de diversos tipos, cuscuz, flocão de milho e farinha de milho*. Nas saídas internas subsequentes as operações com esses produtos são beneficiadas com a isenção do imposto (art. 265, inc. II, alíneas “c” e “d” do RICMS/12). Deveria o contribuinte ter promovido o estorno dos créditos, na forma da legislação de regência do imposto. A alegação defensiva de que a empresa tributou normalmente as saídas dos produtos restou comprovada, apenas, para uma pequena parte das operações. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Não acolhido o pedido de redução ou exclusão da multa pecuniária. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF N° 0189-05/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 30/09/2020, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 139.075,53, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

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. Ocorrência verificada nos meses de janeiro de 2018 a dezembro de 2019. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Após a devida instrução processual, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal apreciou a lide no dia 14/10/2022 e decidiu pela Procedência (folhas 86/93), por unanimidade, nos termos a seguir.

“VOTO”

O Auto de Infração em lide é composto de uma única imputação fiscal relacionada à utilização indevida de crédito fiscal por aquisição de mercadorias cujas saídas subsequentes, nas operações internas realizadas neste Estado, estavam beneficiadas com a isenção do ICMS, conforme detalhamento apresentado no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

O contribuinte, nas razões iniciais, suscitou duas preliminares de nulidade do Auto de Infração:

a) por vício material – sustentada no argumento da precariedade do trabalho fiscal e da acusação fiscal ter sido lavrada em termos excessivamente concisos, implicando em cerceamento do direito de defesa;

b) por inocorrência da infração de recolhimento a menor do imposto e impossibilidade de utilização de presunções como meio de prova.

Não assiste razão ao contribuinte quanto às alegações de nulidade apresentadas na inicial.

Citados no corpo do Auto de Infração, para a ocorrência de creditamento indevido de ICMS, os dispositivos da

Lei 7.014/96 (Lei do ICMS do Estado da Bahia) e do Regulamento do imposto (Decreto nº 13.780/2012 – RICMS-Ba), que a Auditoria considerou infringidos, conjugados com o dispositivo da multa pecuniária prevista na norma legal – art. 29, § 4º, inc. II, da Lei nº 7.014/96 c/c o art. 310, inc. II, do RICMS-Ba (Dec. nº 13.780/12). Multa pecuniária calculada em 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, do mesmo diploma legal.

Ademais, pela descrição do fato na peça de lançamento, torna-se plenamente possível identificar qual acusação fiscal foi imputada ao sujeito passivo – crédito indevido de mercadorias adquiridas em outras Unidades da Federação, cujas saídas nas etapas subsequentes de circulação foram beneficiadas com a isenção do imposto.

O Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99), em seu art. 19, estabelece que não implica em nulidade o erro na indicação de dispositivo de norma, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Também não se identifica na apuração do tributo objeto do lançamento em exame o uso de presunções, relativas ou absolutas.

A autoridade fiscal fundamentou a cobrança do imposto em provas documentais extraídas da escrita fiscal do sujeito passivo, concentradas nas notas fiscais de entradas das mercadorias, todas elas listadas no Demonstrativo de Crédito Indevido – Isenção, inserido entre as fls. 07 a 15 dos autos, cujo inteiro teor foi entregue ao contribuinte, em formato eletrônico, informado encartada em mídia digital. No referido demonstrativo foram detalhadas, nota a nota, por período mensal, os documentos fiscais objeto das glosas de créditos de ICMS com as respectivas chaves eletrônicas, data, descrição do produto, CFOP, valores da operação e do crédito de ICMS. Demonstrada também de forma analítica, nota a nota, os cálculos efetuados pela Auditoria na ação fiscal.

Assim, considerando que o Auto de Infração se encontra estruturado na forma acima descrita, com menção dos dispositivos da legislação considerados infringidos, a descrição do fato apurado na ação fiscal, e, a demonstração analítica e quantitativa das ocorrências, por documento fiscal, rejeitam-se os pedidos de nulidade formulados na inicial defensiva, até porque o contribuinte exerceu, na plenitude, o contraditório e o direito à ampla defesa, apresentando ao longo do “iter” processual, os argumentos que no seu entender elidiriam a acusação fiscal.

O valor probante dos documentos apresentados pelo fisco e pela defesa será objeto de análise no exame de mérito.

No mérito a questão gravita em torno dos créditos lançados pelo contribuinte na escrita fiscal pelas entradas das seguintes mercadorias: fubá, arroz de diversos tipos, feijão de diversos tipos, sal de diversos tipos, cuscuz, flocão de milho e farinha de milho.

Esses produtos são beneficiados com isenção do imposto, nas operações internas, conforme disposição contida no art. 265, inc. II, alíneas “c” e “d”, do RICMS/12, que apresenta a seguinte redação:

Art. 265 – São isentas do ICMS:

(...)

II – as saídas internas de:

(...)

c) arroz e feijão (Conv. ICMS 224/17);

d) sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho (Conv. ICMS 224/17);

A Lei do ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 7.014), por sua vez, estabelece em seu art. 30, inc. I, o regramento a seguir transcrito, quanto ao regime de créditos do ICMS nas operações beneficiadas com a isenção do imposto, em reprodução integral do comando normativo contido no art. 21, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 30. 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;

O sujeito passivo, na peça defesa, alegou ter se debitado integralmente nas operações de saídas subsequentes, abatendo exatamente os valores do imposto creditado, de modo que sustentou não haver que se falar em qualquer creditamento indevido ou ação em prejuízo para o erário estadual.

Visando averiguar a veracidade das alegações defensivas quanto à tributação das mercadorias nas saídas subsequentes, o colegiado desta 5ª JJF converteu em feito em diligência na assentada de julgamento do dia 19/10/2019, ocasião em que foi determinado que revisor da ASTEC/CONSEF intimasse o autuado a comprovar, através de documentos da sua escrita fiscal, se nos meses abrangidos pelo Auto de Infração, ou nos períodos mensais subsequentes, as operações promovidas pela empresa autuada, com os produtos que integram o

Demonstrativo de Débito do presente lançamento, foram objeto de saídas subsequentes tributadas.

Informado pela ASTEC, através do Parecer nº 0039/2022, que o contribuinte após ser regularmente notificado da diligência não apresentou os elementos de prova que atestassem as alegações de mérito articuladas na peça defensiva.

Razões de mérito, portanto, favoráveis à pretensão estatal, visto que o lançamento está fundamentado em farta prova documental, concentrada nas notas fiscais de entrada lançadas pela empresa na sua escrita fiscal digital – EFD, que revelam que o sujeito passivo se creditou de operações que nas saídas subsequentes ocorreram sem tributação do ICMS, não havendo para a situação em exame hipótese normativa de manutenção de crédito. Mantida, portanto, a cobrança do imposto nos valores lançados no Auto de Infração.

Devemos apreciar, por fim, o pedido subsidiário da defesa no sentido da exclusão ou redução da multa de 60% do valor do imposto, em razão da excessividade da cobrança e ofensa ao princípio do não confisco, princípio positivado na Constituição de 1988 – art. 150, inc. IV.

Não merece sufrágio a tese defensiva, tendo em vista que a definição das sanções aplicadas por cometimento de infrações tributárias, são definidas em Lei Estadual, por conduta de atividade legiferante regular, não sendo possível em sede de contencioso administrativo a supressão ou readequação das mesmas sob o argumento da inconstitucionalidade da norma sancionatória.

A declaração de inconstitucionalidade de normas vigentes no ordenamento jurídico, seja pelo controle concentrado ou pelo controle difuso, é da competência do Poder Judiciário

Ademais, o art. 167, do RPAF/99, nos seus incisos I e III, estabelece que não é da competência dos órgãos administrativos de julgamento:

- a) Declaração de inconstitucionalidade;
- b) Negar a aplicação de ato normativo emanada de autoridade administrativa superior, que corresponde deixar de aplicar norma vigente no ordenamento jurídico do Estado.

Ante o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA “in totum” do Auto de Infração.”

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (folhas 103/126), aduzindo as razões a seguir.

Preliminarmente, alega nulidade da intimação para manifestação, na conversão em diligência. Explica que apenas no julgamento realizado em 14 de outubro de 2022, tomou conhecimento de que houve a suposta tentativa de contato mencionada no Parecer nº 0039/2022 (fls. 71 a 76), por: (i) telefonema com a sede da empresa em São Paulo, (ii) e-mail para o profissional indicado pela telefonista e (iii) e-mail para o endereço eletrônico do contribuinte. Pontua que tal alegação lhe traz estranheza, pois não recebeu qualquer e-mail ou recado de tentativa de contato telefônico em sua sede, em sua filial ou por meio de seus representantes, o que justifica a falta de retorno, pois simplesmente não foram realizados, e, inclusive, não há nada nos autos que comprove a realização e o êxito dessas supostas tentativas de contato.

Explica que, após não intimar a Recorrente, em 30/08/2022, diante da inexistência de demonstração probatória (vez que esta não foi intimada), o parecerista da ASTEC encaminhou os autos para a repartição fiscal de origem para ciência das partes do resultado da diligência, realizada sem que lhe fosse regularmente oportunizado se manifestar e apresentar documentos probatórios. Registra que, causando nítida insegurança jurídica ao contribuinte, diferente da primeira intimação para apresentação dos documentos para realização da diligência, o seu resultado foi disponibilizado através do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e.

Questiona quais seriam as razões plausíveis para que uma intimação tenha sido realizada, supostamente, por contato telefônico na sede da empresa em São Paulo, e-mail sem confirmação de recebimento ao profissional indicado pela telefonista e pelo endereço eletrônico do contribuinte, enquanto a outra intimação foi simplesmente realizada pelo DT-e. Ou seja, a primeira intimação seguiu uma sequência sem qualquer lógica ou respaldo legal, trazendo total insegurança à Recorrente no acompanhamento do processo administrativo no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Questiona por que não foram ambas realizadas pelo sistema eletrônico instituído justamente para esse fim. Argumenta que, conforme informações constantes no site da SEFAZ/BA, o sistema DT-e viabiliza a comunicação bidirecional entre o fisco

e o contribuinte permitindo o encaminhamento de mensagens e arquivos entre esses sujeitos. Como se verifica na legislação estadual pertinente, o Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, é o meio correto para comunicações expedidas pela Secretaria da Fazenda ao sujeito passivo, conforme dispõe o art. 127-D do COTEB (Lei nº 3.956/81), cujo texto transcreve.

Argumenta, todavia, que, nos termos do art. 108 do RPAF (cujo texto reproduz), as intimações do sujeito passivo deverão ser feitas pessoalmente ou via postal somente no caso de não haver outra forma de intimação especificada.

Como a ora Recorrente é credenciada e possui o DT-e, sustenta que este deveria ter sido o método correto para a notificação de atos processuais correlacionados ao processo administrativo, ou, ainda, por meio postal, e não as supostas tentativas de contato não comprovadas pelo parecerista e não recebidas pela Recorrente. Tal como determinado pelo RPAF, as intimações devem ser feitas pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, ou via postal, sob pena de nulidade.

Alega, contudo, que não foi o que ocorreu no presente caso, o que confirma a arbitrariedade e o abuso sofrido pela Recorrente, afrontando o contraditório, ampla defesa e, principalmente, A VERDADE MATERIAL. Esses elementos evidenciam a nulidade do procedimento fiscal, que foi, como constatado na decisão, unilateral, de modo que não respeitou contraditório.

Nesse cenário, conclui não restarem dúvidas de que a “intimação” para apresentação de documentos e manifestação pela Recorrente na conversão em diligência é nula, afrontando diversos princípios constitucionais e não oportunizando o exercício do direito de defesa.

Ainda em preliminar, alega nulidade da Decisão recorrida por ausência de fundamentação. Explica que, da mera leitura do voto, fica evidente que a Decisão se restringiu às argumentações, análises e afirmações trazidas pela fiscalização, sem ao menos verificar se os procedimentos adotados pelas partes estariam corretos, desconsiderando que a Recorrente não trouxe documentos aos autos para serem periciados quando a ela deveria ter sido oportunizado, pois não tomou conhecimento da conversão em diligência. Afirma que a ausência de análise pela Decisão recorrida importa em cerceamento do direito de defesa e prejuízo ao contraditório, haja vista que a Recorrente continua sem entender as reais razões que importaram na lavratura do Auto de Infração, visto que, além de não haver qualquer fundamentação na decisão ora recorrida, procedeu ao recolhimento integral do imposto devido nas operações de saída subsequentes, abatendo os valores creditados, conforme será demonstrado no mérito.

Dessa forma, conclui que a decisão é nula ao desconsiderar os argumentos apresentados e violar o direito de defesa da ora Recorrente, além da violação ao princípio da verdade material, posto que também não fora regularmente realizada a diligência requerida em Impugnação. Por mais tais razões, entende ser necessário o reconhecimento de nulidade da decisão ora recorrida.

Ainda em preliminar, alega nulidade do Auto de Infração por vício material, precariedade do trabalho fiscal e cerceamento do direito de defesa. Explica que, desde já, entende a Recorrente que o Auto de Infração é nulo, tendo em vista que a D. 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. Trata-se, assim, de inequívoco vício material que macula irremediavelmente o lançamento. Isso porque, como já é de conhecimento, de acordo com o art. 142 do CTN, 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”*. Ensina que tal norma encontra-se recepcionada pela legislação estadual por meio do art. 129 do CTE.

Argumenta que sobressai, desses dispositivos legais, a imposição, à Fiscalização (atividade vinculada e obrigatória), de averiguar a ocorrência do fato concreto, em consonância aos termos

previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o. Com efeito, compete à Autoridade Fiscal a realização da devida subsunção dos fatos à norma, a qual deverá ser acompanhada dos motivos que ensejaram o respectivo lançamento e as provas que fundamentaram a correlação fático-normativa, sob pena de nulidade. Transcreve as doutrinas de Maria Sylvia Zanella Di Pietro e Roque Antônio Carraza em apoio aos seus argumentos.

Diante destas lições, infere que é dever da autoridade apresentar todos os documentos e dados que comprovem sua constatação e levem o sujeito passivo à mesma conclusão que a autoridade administrativa, assim ele poderá entender o motivo que levou à lavratura para que possa se explicar e exercer seu direito de defesa. Contudo, assevera que a descrição do fato gerador contida no mencionado Auto de Infração não deixa clara a razão que teria motivado a D. Fiscalização Estadual a demandar da Recorrente 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. Assim, conclui que, caso a Autoridade Fiscal não cumpra os requisitos previstos na legislação de regência (incluindo a motivação/fundamentação do ato administrativo), a declaração de nulidade e o consequente cancelamento das autuações fiscais são medidas que se impõem, a teor do que dispõe o artigo 18 do Decreto citado.

No presente caso, entende ser inegável que, além do sintético fundamento apresentado pela D. 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. Assim, conclui estar nítido 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. Em outras palavras, restou à Recorrente a insólita missão de adivinhar os elementos suscitados pela D. Fiscalização Estadual como causas da autuação.

Bem por isso, entende restar demonstrado que o Auto de Infração em comento deve ser declarado nulo por violar as formalidades legais e materiais necessárias. Esse entendimento é corroborado pela jurisprudência, conforme julgado do STJ, cuja ementa transcreve. Transcreve, igualmente, julgados deste Conselho de Fazenda, em apoio à sua tese.

No mérito, sustenta a inocorrência da infração. Informa que buscou localizar algumas hipóteses para comprovar a inexistência de creditamento indevido e conseguiu verificar alguns casos que levaram à equivocada interpretação da D. Fiscalização Estadual. Inicialmente, registra que alguns dos produtos apontados pela fiscalização como sendo beneficiários de isenção nas saídas subsequentes, na verdade, não possuem qualquer previsão legal nesse sentido no RICMS/BA. A título exemplificativo, cita o caso do *cuscuz*, *sal de churrasco*, *do himalaia e refinado*, e até *arroz arbóreo*, indevidamente incluídos no Auto de Infração. Alega que tal fato demonstra a inconsistência da infração lavrada, na medida em que foi pautada na premissa equivocada de que as operações de entrada creditadas não foram proporcionalmente compensadas com posteriores saídas, o que não é verdade, como será demonstrado adiante.

Argumenta que não há vinculação entre a mercadoria que ingressou no estabelecimento do contribuinte e aquela que saiu do mesmo estabelecimento. A compensação do imposto ocorre entre o imposto creditado pela entrada de determinada mercadoria e o imposto resultante da saída de outra mercadoria. Logo, conclui que o crédito do imposto é de natureza financeira e não física. Transcreve o texto dos artigos 28 a 31 da Lei nº 7.014/96, para ilustrar os seus argumentos. Assim sendo, em observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, será assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, desde que devidamente destacado em documento fiscal hábil, relativamente à mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, em razão de operações regulares e tributadas.

Ensina que, no Estado da Bahia, estas e outras hipóteses em que também não é permitido o crédito fiscal das entradas de mercadorias no estabelecimento estão previstas nos seguintes

termos, respectivamente, do art. 29, § 4º, II da Lei nº 7.014/96 e do art. 310, II do RICMS, cujos textos transcreve para, a seguir, destacar que se trata justamente dos fundamentos legais da presente autuação. No entender da D. Fiscalização Estadual, a Recorrente não poderia ter se creditado, uma vez que as mercadorias que entraram no estabelecimento seriam beneficiadas com saídas isentas.

Argumenta, todavia, que não pode concordar com a autuação, pois observa todas as regras previstas na Lei Complementar nº 87/96 para aproveitamento dos créditos de ICMS, conforme relação contida nos documentos apresentados, inclusive que serviram de base para redução de parte ínfima do lançamento, em que houve a escrituração e o fornecimento das chaves de acesso para verificação das notas fiscais de entrada e saída, bem como a indicação do respectivo recolhimento do imposto. Para tanto, buscando corroborar com as alegações expostas, informa que apresenta aos autos, em mídia digital anexa, planilhas que comprovam que houve o recolhimento do ICMS nas operações de saída, comprovando que as operações promovidas com os produtos indicados foram tributadas, sendo abatidos os valores do imposto anteriormente creditado (Doc. 01).

Assim, analisando os Demonstrativos apresentados junto a este recurso, entende ter ficado evidente a veracidade das alegações defensivas no sentido de que a Recorrente tributou as mercadorias nas saídas subsequentes, não ocorrendo a infração de creditamento indevido de ICMS em razão das operações com produtos beneficiados com isenção do imposto no período de 01/2018 a 12/2019. Por mais tais razões, conclui que não há que se falar em creditamento indevido ou qualquer prejuízo ao erário estadual.

Argumenta que o direito ao crédito de ICMS está amparado pelo princípio da não-cumulatividade. Não pode o RICMS ou a D. Fiscalização Estadual ao arrepio das normas legais e constitucionais restringir ainda mais esse aproveitamento ao não permitir o direito aos créditos do contribuinte na presente hipótese. Ademais, ainda que assim não fosse, fato é que a Recorrente está amparada pela legislação estadual. Transcreve o texto do art. 32, I, do CTE, em apoio aos seus argumentos. Afirma que tal dispositivo evidencia o descabimento da presente exigência fiscal, pois demonstra inequivocamente que o creditamento realizado pela Recorrente possui expresso amparo legal. Neste sentido, só se poderia dizer em creditamento indevido na hipótese em que as saídas tributadas fossem em proporção menor que o creditamento das respectivas entradas de mercadorias, o que não é o presente caso.

Ressalta, portanto, a falta de tipicidade da conduta considerada, ou seja, a Recorrente não cometeu a infração pela qual foi acusada porque apurou e utilizou o crédito fiscal nos exatos termos em que permitido pela lei. Salienta que, ainda que a D. Fiscalização Estadual aponte que as operações discriminadas seriam beneficiadas com isenção ou redução do imposto nas saídas subsequentes, defende que 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.

Na remota hipótese de assim não ser entendido, a Recorrente pugna pela conversão do feito em diligência, a fim de seja feita a devida análise e confirmação de que não houve o aproveitamento indevido dos créditos no período autuado.

Por mais tais razões, resta demonstrada a necessidade de reforma da Decisão recorrida para seja cancelado o Auto de Infração. Subsidiariamente, pugna-se pela conversão do feito em diligência, em prol da verdade material.

Por fim, alega abusividade da multa imposta, ressaltando que outra circunstância que macula a exigência fiscal em questão é a abusividade da aplicação de penalidade de 60% do valor do imposto apurado em cada operação, pois está evidente o descompasso entre a realidade fática e as acusações feitas. Ademais, é preciso admitir que a referida multa é absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivale a mais da metade do valor do imposto exigido que, como já demonstrado, é indevido e foi devidamente

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

Diante de todo o exposto, a Recorrente requer, preliminarmente, seja reconhecida a nulidade da intimação referente à conversão em diligência, ante as violações ao direito de defesa, verdade material, contraditório e bem como da decisão ora recorrida, pela necessidade de fundamentação dos atos administrativos.

Subsidiariamente, pugna pela conversão do feito em diligência em prol do princípio da verdade material.

Caso não seja este o entendimento, pugna pela reforma da decisão ora recorrida, de modo que a exigência fiscal seja cancelada, em razão da inocorrência da infração e da utilização de mera presunção como prova, com base na documentação probatória acostada aos autos (Doc. 01 - mídia digital anexa ao Recurso Voluntário).

Entretanto, caso este não seja o entendimento deste colegiado, requer que as multas aplicadas sejam afastadas ou ao menos reduzidas, 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.

Nestes termos, pede deferimento.

VOTO

Preliminarmente, o Sujeito Passivo deduz alegações diversas de nulidade: do Auto de Infração, da intimação do resultado da diligência e da Decisão recorrida. Considerando que a nulidade do Auto de Infração é questão que (uma vez acolhida) prejudica as demais, inicio o exame por tal matéria, conforme adiante.

Quanto à alegação de nulidade do Auto de Infração por vício material, precariedade do trabalho e cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o Sujeito Passivo afirma que a fiscalização formalizou de maneira indevida o lançamento, fazendo referência genérica aos elementos previstos no art. 142 do CTN.

O exame dos autos revela, todavia, que não assiste razão à Recorrente, pois o tipo infracional descrito está coerente com os demais elementos detalhados no demonstrativo de débito, restando claro que o Sujeito Passivo se apropriou indevidamente de crédito fiscal relativo a mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com isenção.

Ademais, às folhas 07/15, consta demonstrativo de débito analítico, cujo título é “*DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO INDEVIDO – ISENÇÃO*”, cujo conteúdo relaciona analiticamente todos os documentos fiscais que deram base à apuração do *quantum debeatur*, com informações detalhadas de DATA, NÚMERO DA NOTA FISCAL, CHAVE DE ACESSO, DESCRIÇÃO DA MERCADORIA, QUANTIDADE, UNIDADE, CFOP, VALOR e ICMS relativos a cada uma das operações autuadas, não ensejando quaisquer dúvidas atinentes à exigência fiscal em exame.

Por conseguinte, rejeito a alegação de nulidade do Auto de Infração.

Ainda preliminarmente, quanto à alegação de nulidade da Decisão recorrida, por ausência de fundamentação, afirmou, a autuada, que a decisão de piso não verificou se os procedimentos adotados pelas partes estariam corretos.

Tais alegações, todavia, não correspondem aos fatos, pois, não somente a 5ª JJF levou em consideração as alegações suscitadas pela defesa, como baixou o feito em diligência, com vistas a apurar se as suas saídas haviam sido, efetivamente, tributadas, conforme se pode depreender da leitura de trecho da decisão de piso, em que faz referência especificamente à diligência requerida para verificação das alegações impugnatórias, abaixo reproduzido.

“...

Visando averiguar a veracidade das alegações defensivas quanto à tributação das mercadorias nas saídas subsequentes, o colegiado desta 5^a JJF converteu o feito em diligência na assentada de julgamento do dia 19/10/2019, ocasião em que foi determinado que revisor da ASTEC/CONSEF intimasse o autuado a comprovar, através de documentos da sua escrita fiscal, se nos meses abrangidos pelo Auto de Infração, ou nos períodos mensais subsequentes, as operações promovidas pela empresa autuada, com os produtos que integram o Demonstrativo de Débito do presente lançamento, foram objeto de saídas subsequentes tributadas.

... ”

Assim, entendo que a decisão da 5^a JJF está adequadamente fundamentada, devendo, portanto, ser rejeitada a arguição de nulidade também neste ponto.

Quanto à alegação de nulidade por ausência de intimação pessoal para apresentação de elementos, solicitados na diligência, não merece, igualmente, acolhida, pois o art. 108 do RPAF/99 prevê, expressamente, a possibilidade de intimação do Sujeito Passivo por meio eletrônico, independentemente de ordem, conforme abaixo.

“Art. 108. A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem (grifo acrescido).

... ”
§ 2º A comunicação por meio eletrônico somente será realizada para contribuinte credenciado pela SEFAZ para acessar o portal de serviços denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, no endereço eletrônico www.sefaz.ba.gov.br.

... ”

Não há necessidade sequer de intimação durante a diligência, salvo se dispuser de documentos indispensáveis ao refazimento do demonstrativo de débito, em face do que deveria ter feito prova do prejuízo, o que não aconteceu.

Assim, considerando que a Recorrente foi intimada por meio do DT-e, conforme folha 79 dos autos, entendo que nenhum reparo há de se fazer ao procedimento adotado pela inspetoria.

Rejeito, por conseguinte, as alegações de nulidades suscitadas.

No mérito, a conduta infratora foi descrita como “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto”. Trata-se de creditamento indevido em aquisições de mercadorias cujas saídas internas subsequentes gozam de isenção.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando haver tributado tais mercadorias nas operações subsequentes. Nesse sentido, acosta planilha indicando as operações de saída em que efetuou o destaque do imposto. Pede, também, o afastamento ou redução da multa sob o argumento de abusividade.

Examinando os autos, é possível constatar que as glosas de créditos efetuadas se relacionam às mercadorias *fubá, arroz de diversos tipos, feijão de diversos tipos, sal de diversos tipos, cuscuz, flocão de milho e farinha de milho*, itens estes que gozam de isenção nas saídas internas subsequentes, conforme prevê o art. 265, inciso II, alíneas “c” e “d” do RICMS/12, abaixo reproduzido.

“Art. 265 – São isentas do ICMS:

... ”
II – as saídas internas de:

- ... ”
*c) arroz e feijão (Conv. ICMS 224/17);
d) sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho (Conv. ICMS 224/17);*
... ”

Assim, sendo isentas, tais mercadorias, nas saídas subsequentes, é forçoso admitir que não é possível, ao Sujeito Passivo, creditar-se.

Examinando a planilha anexada pelo contribuinte, juntamente à sua petição recursal, é possível

notar que, além de operações internas subsequentes, a autuada praticou outras operações em que o destaque do imposto é cabível.

De fato, em que pese a maior parte das operações subsequentes se referirem ao CFOP 5.102 (venda interna de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), em que não deve haver o destaque do ICMS, haja vista a isenção prevista no art. 268, inciso II, alíneas “c” e “d” do RICMS/12, é forçoso admitir que há, também, algumas outras operações de saída cujos CFOP's são 6.152 (transferência interestadual de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e CFOP 6.202 (devolução interestadual de compra feita para comercialização), em que o débito de ICMS se impõe, já que não se trata de operações internas ao Estado da Bahia, conforme relação completa abaixo.

DT_MOV	NOTA	COD_PRO	DESCRICAO	QTDADE	CFOP	VALOR	BSE_ICMS	VL_ICMS
02-03-2018	15966	683071	ARROZ BCO T1 M&K 1KG	2136	6152	R\$ 5.019,60	R\$ 5.019,60	R\$ 602,35
29-01-2019	17027	608402	ARROZ PARB PAMPEANO 1KG	686	6202	R\$ 1.385,72	R\$ 791,80	R\$ 55,43
15-05-2019	17409	603707	ARROZ BCO T1 SEPE 1KG	1000	6202	R\$ 2.260,00	R\$ 1.291,40	R\$ 90,40
10-06-2019	17549	798538	ARROZ PARB SEPE 1KG	2	6202	R\$ 3,94	R\$ 2,25	R\$ 0,16
10-06-2019	17550	735186	ARROZ INT T1 PARB SEPE 1KG	1	6202	R\$ 3,10	R\$ 1,77	R\$ 0,12
19-07-2019	17747	594948	ARROZ INT T1 ARO 1KG	1817	6152	R\$ 5.996,10	R\$ 5.996,10	R\$ 719,53
30-07-2019	17825	730118	FEIJAO CAR T1 NOTA 10 1KG	36	6202	R\$ 259,20	R\$ 259,20	R\$ 31,10
19-09-2019	18102	730118	FEIJAO CAR T1 NOTA 10 1KG	296	6202	R\$ 2.131,20	R\$ 2.131,20	R\$ 255,74
03-10-2019	18170	306332	FLOCAO VITAMILHO 500G	6581	6202	R\$ 6.515,19	R\$ 6.515,19	R\$ 781,82
10-10-2019	18220	735186	ARROZ INT T1 PARB SEPE 1KG	1147	6202	R\$ 3.039,55	R\$ 1.736,85	R\$ 121,58

Assim, considerando que o Sujeito Passivo provou que uma parte de suas saídas foi corretamente tributada, entendo que o presente lançamento deva ser decotado, de forma a reduzir, proporcionalmente, a glosa dos créditos de acordo com a quantidade tributada mensalmente, conforme relação demonstrativa abaixo, em que consta apenas o cálculo dos valores a serem mantidos.

MÊS	QUANT.	MERCADORIA	CUSTO MÉDIO	CUSTO TOTAL	ALÍQU. MÉDIA %	CREDITO A SER MANTIDO	TOTAL MÊS	MÊS
mar/18	2136	ARROZ BCO T1 M&K 1KG	R\$ 2,20	R\$ 4.699,20	4%	R\$ 187,97	R\$ 187,97	mar/18
jan/19	686	ARROZ PARB PAMPEANO 1KG	R\$ 1,82	R\$ 1.248,52	4%	R\$ 49,94	R\$ 49,94	jan/19
mai/19	1000	ARROZ BCO T1 SEPE 1KG	R\$ 2,10	R\$ 2.100,00	4%	R\$ 84,00	R\$ 84,00	mai/19
jun/19	2	ARROZ PARB SEPE 1KG	R\$ 2,05	R\$ 4,10	4%	R\$ 0,16		
jun/19	1	ARROZ INT T1 PARB SEPE 1KG	R\$ 2,83	R\$ 2,83	4%	R\$ 0,11	R\$ 0,28	jun/19
jul/19	1817	ARROZ INT T1 ARO 1KG	R\$ 2,95	R\$ 5.360,15	4%	R\$ 214,41		
jul/19	36	FEIJAO CAR T1 NOTA 10 1KG	R\$ 2,59	R\$ 93,24	12%	R\$ 11,19	R\$ 225,59	jul/19
set/19	296	FEIJAO CAR T1 NOTA 10 1KG	R\$ 2,59	R\$ 766,64	12%	R\$ 92,00	R\$ 92,00	set/19
out/19	6581	FLOCAO VITAMILHO 500G	R\$ 0,96	R\$ 6.317,76	12%	R\$ 758,13		
out/19	1147	ARROZ INT T1 PARB SEPE 1KG	R\$ 2,83	R\$ 3.246,01	4%	R\$ 129,84	R\$ 887,97	out/19

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reduzir o valor lançado, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	VALOR LANÇADO	CRÉD. MANTIDO	VALOR JULGADO
jan/18	R\$ 3.639,62	R\$ -	R\$ 3.639,62
fev/18	R\$ 4.580,77	R\$ -	R\$ 4.580,77
mar/18	R\$ 5.792,28	R\$ 187,97	R\$ 5.604,31
abr/18	R\$ 757,17	R\$ -	R\$ 757,17
mai/18	R\$ 6.703,52	R\$ -	R\$ 6.703,52
jun/18	R\$ 8.572,96	R\$ -	R\$ 8.572,96
jul/18	R\$ 7.135,16	R\$ -	R\$ 7.135,16
ago/18	R\$ 714,83	R\$ -	R\$ 714,83
set/18	R\$ 2.322,38	R\$ -	R\$ 2.322,38
out/18	R\$ 8.167,33	R\$ -	R\$ 8.167,33
nov/18	R\$ 6.975,16	R\$ -	R\$ 6.975,16
dez/18	R\$ 2.721,08	R\$ -	R\$ 2.721,08
jan/19	R\$ 3.042,40	R\$ 49,94	R\$ 2.992,46
fev/19	R\$ 5.089,30	R\$ -	R\$ 5.089,30
mar/19	R\$ 1.847,64	R\$ -	R\$ 1.847,64
abr/19	R\$ 2.424,21	R\$ -	R\$ 2.424,21
mai/19	R\$ 10.921,80	R\$ 84,00	R\$ 10.837,80

jun/19	R\$ 3.600,17	R\$ 0,28	R\$ 3.599,89
jul/19	R\$ 16.342,29	R\$ 225,59	R\$ 16.116,70
ago/19	R\$ 6.561,60	R\$ -	R\$ 6.561,60
set/19	R\$ 7.726,90	R\$ 92,00	R\$ 7.634,90
out/19	R\$ 10.936,92	R\$ 887,97	R\$ 10.048,95
nov/19	R\$ 5.330,04	R\$ -	R\$ 5.330,04
dez/19	R\$ 7.170,00	R\$ -	R\$ 7.170,00
TOTAL	R\$ 139.075,53	R\$ 1.527,75	R\$ 137.547,78

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278936.0013/20-9, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 137.547,78**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS