

PROCESSO	- A. I. N° 274068.0016/22-2
RECORRENTE	- MAKRO ATACADISTA S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF n° 0096-06/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 18.07.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0147-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS COMPROVANTES DO DIREITO. Efetuado o confronto entre os créditos lançados no Livro Registro de Apuração do ICMS sob o título “ANTECIPAÇÃO PARCIAL DECRETO N° 8.969/04” e os valores do ICMS – Antecipação Parcial efetivamente recolhidos, tendo sido constatadas diferenças, caracterizando crédito utilizado a maior. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 6ª JJF, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, conforme o Acórdão JJF n° 0096-06/23-VD, que julgou por unanimidade Procedente o Auto de Infração, lavrado em 28/09/2022, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 62.064,23, decorrente de uma infração, a saber:

*Infração 01 - 001.002.042: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.*

*O contribuinte lançou no REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS, no campo DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO, com a descrição ANTECIPAÇÃO PARCIAL DECRETO N° 8.969/04, valor superior ao recolhido.*

*A partir de novembro de 2017 a empresa foi descredenciada a pagar o ICMS-ST no dia 25 do mês subsequente.*

*A empresa tem diversas autuações realizadas nos postos fiscais. Os valores pagos através de autuações anteriores foram considerados no levantamento após análise dos dados.*

*A empresa foi autuada através do AI 2740680028/20-4, entretanto como os meses de janeiro, fevereiro, março, maio, junho e dezembro de 2018 não constavam no do AI 2740680028/20-4, foi lavrado este auto complementar.*

*Tudo conforme anexo 1 e 2, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em meio magnético.*

*Anexos: Acórdão JJF no 0130-04/22-VD, Demonstrativo de Débito do AI 274068-0028/20-4, pastas com pagamentos, REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS, Escrituração Fiscal Digital - EFD e NF-e em meio magnético.*

A Decisão da 6ª JJF, consignado no acórdão, fls. 108 a 111, se fundamentou nas seguintes considerações:

**VOTO**

*De acordo com os documentos acostados aos autos e as informações inseridas no Auto de Infração no campo “Descrição dos Fatos”, observa-se que a imputação é decorrente da divergência entre os valores dos créditos fiscais lançados na escrita a título de “Antecipação Parcial” e os efetivamente recolhidos.*

*Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração, visto que a acusação está posta de maneira clara, sendo possível identificar os fatos que ensejaram o lançamento, o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicada e o montante do débito.*

*O enquadramento legal e a respectiva multa foram discriminados em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF-BA), aprovado pelo Decreto n° 7.629/99.*

A irregularidade foi comprovada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas possuem diversas informações, tais como data, valor do DAE, nota do respectivo DAE, valor do crédito lançado e todas as informações necessárias para a apuração.

Não se trata de presunção. A fiscalização foi embasada na legislação do ICMS e foi efetuado o confronto entre os créditos lançados no livro RAICMS (Registro de Apuração do ICMS) sob a rubrica “ANTECIPAÇÃO PARCIAL DECRETO Nº 8.969/04” e os montantes efetivamente recolhidos, tendo sido constatadas diferenças, caracterizando crédito utilizado a maior.

O percentual de 18% indicado na coluna “Aliq” de fl. 01 constitui mera indicação e não exerce influência no cálculo dos importes apurados, caracterizados, isso sim, pelas diferenças entre as quantias lançadas a crédito na escrita e as recolhidas via DAEs.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Todos os elementos necessários para julgar estão contidos nos autos. Indefiro o pedido de realização de diligência, com fulcro no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

No mérito, em relação ao argumento defensivo de que não houve intimação prévia para esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades, tal procedimento não foi adotado por inexistência de previsão legal.

Relativamente à assertiva de que as mercadorias foram tributadas e de que houve o recolhimento do imposto nas respectivas saídas, o Fisco, na verdade, se refere à utilização de crédito a maior do que o recolhido a título de antecipação parcial.

A metodologia adotada foi a de analisar os lançamentos nos “REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS”, no campo “DEMONSTRAÇÃO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO”, com a descrição “ANTECIPAÇÃO PARCIAL DECRETO Nº 8.969/04” e os Documentos de Arrecadação Estadual.

Em relação à mesma matéria, o fiscalizado foi autuado por meio do AI nº 274068.0028/20-4 (julgado procedente em parte no Acórdão JJF nº 0130-04/22-VD). Como os períodos de 01, 02, 03, 05, 06 e 12/2018 não constaram do mencionado Auto, foi lavrado este lançamento complementar.

Como dito, no Acórdão JJF nº 0130-04/22-VD foi discutida matéria idêntica à dos presentes autos, em face do mesmo sujeito passivo.

Naquela oportunidade, o mérito propriamente dito da exigência foi tido como procedente, tendo sido o Auto de Infração declarado procedente em parte devido ao mero cometimento de erros materiais, inexistentes no presente caso, os quais foram reconhecidos pela autuante.

Veja-se um trecho do referido julgado:

“Observo inclusive que já na Informação Fiscal a autuante informou ter havido erros sistêmicos e elaborou novo demonstrativo, denominado ANEXO 4 - DEMONSTRATIVO DE ANTECIPAÇÃO PARCIAL LANÇADO MAIOR QUE O RECOLHIDO – 2018 – DILIGENCIA, fls. 96 a 102, onde não mais apurou-se diferenças nos meses anteriormente citados: abril, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2018. Observo que na referida planilha constam valores devidos para os meses de janeiro, fevereiro, março, maio, junho e dezembro de 2018, sendo que os referidos períodos não constam no presente Auto de Infração. Como neste momento não se pode incluir meses que não foram objeto do lançamento inicial, remanesce apenas o valor de R\$ 44.480,67, relativo ao mês de dezembro de 2017 por restar comprovado que o valor lançado na escrita fiscal a título de CRÉDITO ANTECIPAÇÃO PARCIAL DECRETO Nº 8.969/04 no valor de R\$ 322.205,33 é superior aos recolhimentos efetuados, no valor de R\$ 277.724,66, conforme demonstrado na planilha de fl. 08.”.

A multa aplicada, encontra-se prevista no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I do RPAF-BA. Também não compete a este Conselho negar eficácia a qualquer norma emanada de autoridade superior.

Infração caracterizada.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Notificado da decisão da 6ª JJF através dos Correios, fls. 116 a 118, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, fls. 120 a 148, no qual sinalizou que o Auto de Infração foi lavrado para complementar lançamento anterior, diante da nulidade dos períodos lançados no Auto de Infração nº 2740680028/20-4, conforme Acórdão JJF nº 0130-04/22-VD e que, por não concordar com a infração, a impugnou uma vez que, sua conduta se encontraria amparada na legislação específica

e não resultou em qualquer prejuízo ao Erário.

Explica que considerando o lançamento ilegítimo e improcedente, o impugnou a fim de anular o mesmo em virtude da *(i)* descrição imprecisa dos fatos que respaldaram a infração; *(ii)* ausência do demonstrativo das premissas averiguadas pela autoridade Fiscal; e *(iii)* constituição dos créditos tributários pautada em mera presunção.

Acrescenta que no mérito, se defendeu da infração demonstrando o direito creditório adquirido decorrente de operações mercantis anteriores, conforme o Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS, bem como do recolhimento antecipado do referido imposto. Subsidiariamente, requereu o afastamento da multa em virtude de sua expressiva abusividade e desproporcionalidade caracterizando confisco. Contudo, se diz surpreendido pela intimação da decisão que manteve integralmente o Auto de Infração, razão pela qual interpôs o Recurso Voluntário.

Preliminarmente, mantém seu posicionamento de que o Auto de Infração é nulo, tendo em vista que a Fiscalização formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo, além de conter descrição imprecisa dos fatos, o que caracteriza vício material, portanto, o macula de nulidade em afronta ao art. 142 do CTN, norma recepcionada pelo COTEB, no art. 129, o que impõe à Fiscalização a obrigação de averiguar a ocorrência do fato concreto, em consonância aos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o, sendo necessário que a Autoridade Fiscal demonstre a subsunção dos fatos à norma, a qual deverá ser acompanhada dos motivos que ensejaram o lançamento e as provas que fundamentaram a correlação fático-normativa, sob pena de nulidade, conforme as lições de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, transcritas.

Repisa que a descrição do fato gerador do imposto exigido no Auto de Infração não deixa clara a razão que teria motivado a Fiscalização em impor tal infração, limitando-se a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menor de ICMS, o que viola frontalmente o CTN e o COTEB, visto que a acusação afirma que a Recorrente “*lançou valor superior ao recolhido*”, enquanto é cobrado o valor cheio da alíquota no percentual de 18%.

Pondera que se a Recorrente tomou crédito em valor superior, a Fiscalização deveria ter cobrado apenas a suposta diferença, sendo que a decisão ratifica que o percentual de 18% constitui mera indicação e não exerce influência no cálculo dos importes apurados. Contudo, no demonstrativo se utiliza da alíquota de 18% para cálculo do imposto, e sobre este aplicou uma multa de 60%.

Conclui estar equivocada a Fiscalização quanto a apuração, visto que o demonstrativo de débitos institui uma cobrança de tributo. Portanto, defende a revisão do cálculo sobre o suposto crédito indevido.

Aduz não ter certeza se a acusação parte da premissa da suposta falta de apresentação dos documentos comprobatórios ou de crédito em valor superior, fato que diz evidente, uma vez que a decisão insiste que a acusação fiscal não apresenta vício material, limitando-se a esclarecer que a imputação é decorrente da divergência entre os valores dos créditos fiscais lançados na escrita a título de antecipação parcial e os valores efetivamente recolhidos.

Conclui que se valeu de possíveis hipóteses que levaram a Fiscalização a constatar as inconformidades. Assim, não há dúvidas acerca da confusão cometida pela Autoridade Fiscal, sobretudo em definir a infração cometida, diante da incoerência da fundamentação legal.

Repisa que a Autoridade Fiscal não cumpriu os requisitos previstos na legislação, impondo a nulidade e o consequente cancelamento das autuações, vez que no presente caso, é inegável que, além do sintético fundamento apresentado como descrição da infração, não há no restante do Auto qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido identificadas pela Fiscalização para concluir que houve recolhimento a menor do imposto, tampouco a comprovação dessa ocorrência.

Queixa-se que lhe restou a “*insólita missão de adivinhar os elementos suscitados pela*

*Fiscalização Estadual como causas da autuação.* “, contrariando a obrigatoriedade de a autuação ser clara e precisa, descrevendo corretamente os fatos. Assim, o Auto de Infração em deve ser anulado, recorrendo a jurisprudência do STJ - REsp nº 48.516/SP e do CONSEF – Auto de Infração nº 278987.0005/14-3 e Acórdão CJF nº 0345-12/06.

Argui também nulidade do lançamento diante da impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova, vez que o mesmo como lavrado, nos termos do art. 142 do CTN, não poderia ter se pautado em mera presunção para exigir os supostos débitos, vez que a Fiscalização possui amplos poderes para requerer e tem o dever de analisar todos os documentos necessários à verificação dos fatos alegados na autuação.

Cita que na Bahia é necessária previamente a intimação ao contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades constatados, evitando lançamentos pautados em mera presunção, como é o presente caso.

Ressalta que a Fiscalização não considerou, ainda que por amostragem, toda a documentação fiscal apresentada pela Recorrente, sendo que também não solicitou demais documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco solicitou esclarecimentos quanto às operações de saídas ou sobre os produtos abrangidos pela eventual redução da base de cálculo. Portanto, conclui que o lançamento foi embasado em deduções, sem provas.

Salienta que ocorreu apenas um levantamento superficial e genérico que trata tão somente dos registros fiscais de apuração, sem o devido aprofundamento da questão das operações de saídas e da redução da base de cálculo, sendo que caberia a Fiscalização o ônus de apresentar as provas para atestar o alegado.

Complementa que a presunção de inocência, até prova em contrário, é uma garantia constitucionalmente assegurada, que estaria sendo desprezada, caso se admitisse como legítima a presunção como meio de prova válida de acusação.

Repisa que ao utilizar a presunção, a Fiscalização transferiu para o contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto nos artigos 113, § 1º e 142 do CTN, conforme lições transcritas de Marco Aurélio Greco.

Leciona que para verificar o suposto crédito indevido, a Fiscalização deveria cotejar os registros de entradas com as saídas diante do resumo de apuração do ICMS. Contudo, apenas analisou as entradas tributadas ou as saídas beneficiadas com redução de base de cálculo e presumiu que houve creditamento em valor superior.

Finaliza que dessa forma comprova a integral falta de tipicidade da conduta considerada, ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência da infração pela Fiscalização e assevera que não cometeu a infração da qual foi acusada, porque não tomou crédito em valor superior, razão pela qual, a penalidade aplicada não tem fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada.

Acrescenta que a técnica de apuração utilizada pela Fiscalização é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por arbitramento à alíquota de 18% sobre a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias. Além de imputar a infração de crédito em valor superior sem qualquer comprovação fática, a Fiscalização presumiu que ocorreram saídas de mercadorias submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 18% indiscriminadamente.

Ressalta que não se pode presumir que todas as mercadorias vendidas pela Recorrente se submetem ao regime de tributação normal, tal como pretendeu a Fiscalização ao fazer incidir a alíquota de 18% sobre o valor da operação de saídas das mercadorias em que ocorreu o suposto recolhimento a menor.

Acrescenta que tal presunção é ainda mais evidente, na medida em que a autuação trata especificamente de operações com produtos cujas saídas são beneficiadas com redução da base de cálculo, como produtos submetidos à alíquota de 18% como imputado pela Fiscalização, fato

que diz reforçar a nulidade suscitada.

Ao adentrar no mérito, garante ter direito ao crédito fiscal autuado. Ressalta que a tributação das mercadorias foi devidamente recolhida nas respectivas operações de saídas, o que comprovaria não haver dúvidas do equívoco da Fiscalização acerca do suposto creditamento indevido.

Lembra que o ICMS anteriormente cobrado nas aquisições de mercadorias podem ser compensados pelo contribuinte em sua escrita fiscal com o imposto devido nas operações subsequentes, desde que estas sejam tributadas pelo ICMS e que aquelas sejam acompanhadas de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco, direito que decorre do Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS.

Explica não haver vinculação entre a mercadoria que ingressou no estabelecimento e aquela que saiu, sendo que a compensação do imposto ocorre entre o imposto creditado pela entrada e o imposto resultante da saída de outra mercadoria, ou seja, o crédito fiscal é de natureza financeira e não física.

Transcreve dispositivos da Lei nº 7.014/96, relativa à sistemática de apuração do ICMS e afirma ser assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, desde que devidamente destacado em documento fiscal hábil e aponta as hipóteses em que não é permitido o crédito fiscal das entradas de mercadorias no estabelecimento. Pondera que no presente caso, é inegável a aplicação do art. 309 do RICMS/BA, que trata das hipóteses de constituição do crédito fiscal, citado pela Fiscalização.

Adverte que não concorda com a autuação, pois observou todas as regras previstas na Lei Complementar nº 87/96 para aproveitamento dos créditos de ICMS e destaca que o seu direito ao creditamento integral do ICMS incidente sobre a aquisição de mercadorias destinadas ao consumidor final, decorre do Princípio da Não Cumulatividade.

Complementa que o direito ao crédito, próprio da sistemática prevista na legislação tributária, não pode o RICMS/BA ou a Fiscalização, ao arrepio das normas legais e constitucionais, restringir ainda mais esse direito ao não permitir os créditos do contribuinte na presente hipótese.

Acusa a autuação de impor uma restrição ao direito ao crédito fiscal, não prevista na Constituição Federal, tampouco na Lei Complementar nº 87/96, o que não deve prevalecer, em face à evidente ofensa à não-cumulatividade do imposto estadual.

Argui está amparada pela legislação estadual, conforme previsto no art. 32, inc. I do COTEB, dispositivo que evidencia o descabimento da presente exigência fiscal e demonstra que o creditamento realizado pela Recorrente tem amparo legal. Acrescenta que só se poderia considerar o creditamento indevido na hipótese das saídas tributadas terem ocorrido em proporção menor que o crédito das entradas de mercadorias, o que não é o caso.

Arremata que falta de tipicidade da conduta, é necessário o cancelamento do Auto de Infração, ora recorrido.

Adverte que requereu subsidiariamente a realização de diligência para averiguar a veracidade dos fatos, indeferido pela JJF, com fundamento no RPAF/99, contudo, o lançamento *(i)* padece de fundamentos; *(ii)* contém descrição imprecisa dos fatos; *(iii)* contém demonstrativo de débitos equivocado; e *(iv)* ampara-se em presunções sem documentos comprobatórios suficientes, assim, conclui ser inaplicável o referido artigo para justificar o indeferimento.

Sob o título “*DA INSUBSTÂNCIA FISCAL*”, relata que verificou alguns casos que levaram à equivocada interpretação da Fiscalização, uma vez que, no levantamento dos valores recolhidos, observa o pagamento antecipado do ICMS. Logo, não restam dúvidas do devido recolhimento do ICMS Antecipado, o que demonstra a inconsistência da infração, na medida em que parte da premissa de que houve suposto creditamento a maior por falta de apresentação de documentos comprobatórios é equivocada, conquanto, de fato, não houve.

Repisa que por ter havido o recolhimento, não há de se falar em creditamento indevido para

cobrar a alíquota cheia de 18%, vez que autuação não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada.

Defende, caso sejam superadas as preliminares de nulidades, o que admite para fins de argumentação, que se considere a abusividade da multa de 60% do valor do imposto por ser manifestamente inaplicável, devido ao descompasso entre os fatos e as acusações.

Aduz que a penalidade imposta, nos termos do art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, seria inaplicável ao presente caso, além de ser desproporcional e confiscatória, conduta vedada pela Constituição Federal, e sem razoabilidade.

Cita decisão do STF, ADI nº 1.075-MC, onde firmou-se entendimento de que resta concretizado o intuito confiscatório de multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto não recolhido e outros precedentes nos quais o STF tem mantido decisões instâncias inferiores que reduzem a multa a patamares ainda menores.

Requer que a exigência fiscal seja cancelada, em razão da nulidade da autuação, diante da ausência de descrição clara e precisa da infração e da utilização de mera presunção como prova e no mérito, que seja reconhecida a insubsistência da autuação, uma vez que a infração lavrada se baseia em premissas equivocadas do creditamento.

Na remota hipótese de não serem acolhidos os argumentos, solicita a conversão do julgamento em diligência para apreciação dos documentos, em atenção ao princípio da verdade material e caso não seja este o entendimento dos Conselheiros, requer que a multa aplicada seja afastada ou ao menos reduzida.

Requer, ainda, que as intimações sejam feitas, exclusivamente, em nome do sujeito passivo, via DT-e, conforme determina o RPAF, sob pena de nulidade e protesta pela realização de sustentação oral quando do julgamento do presente recurso pela Câmara de Julgamento do Conselho de Fazenda Estadual.

Registro a presença da representante da empresa a Dra. Bárbara Paes Moura Santos - OAB/SP 511.819, que apenas acompanhou o julgamento.

Também registro o impedimento na votação do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, em razão de ter participado do julgamento na primeira instância, inclusive como relator, conforme previsto no art. 40, inc. I da Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado pelo sujeito passivo no sentido de modificar a Decisão da primeira Instância, relativa ao Auto de Infração, julgado Procedente, que exige o ICMS de R\$ 62.054,32, decorrente utilização da indevida de crédito fiscal do ICMS, acrescido da multa de 60% do valor do crédito fiscal indevido.

Explicou a autuante que sobre ocorrências de mesma natureza já fora lavrado o Auto de Infração nº 2740680028/20-4, sendo o presente Auto um lançamento complementar ao primeiro, vez que no anterior não foram incluídos os períodos de apuração de janeiro a junho e dezembro de 2018.

Tais ocorrências, apuradas pela Fiscalização decorreram, conforme demonstrado nos autos, do fato do contribuinte ter lançado no Livro Registro de Apuração do ICMS, crédito fiscal em valores referentes a ajustes a crédito corresponde a valores da antecipação parcial do Decreto nº 8.969/2002 em valores superiores aos recolhidos.

A Recorrente é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, atualmente na situação Baixada. Explorava, quando ativo, a atividade econômica de CNAE-Fiscal 4691-5/00 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios e secundariamente outras como comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados, de laticínios e frios, açougue, peixaria

e restaurante.

Compulsando os autos, constato que o Processo Administrativo Fiscal preenche todas as formalidades legais, inexistindo qualquer fato que venha macular o devido processo legal.

Nos termos do art. 147, inc. I alínea “a” do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência fiscal por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos.

A Recorrente arguiu nulidade do lançamento com base nas seguintes alegações: *(i)* Descrição imprecisa dos fatos que respaldam a infração; *(ii)* Ausência do demonstrativo das premissas averiguadas pela autoridade Fiscal; e *(iii)* Constituição de créditos tributários pautados em mera presunção.

Argumentou ainda que, inobstante a Fiscalização ter lhe acusado de lançar crédito fiscal em valor superior ao recolhido, foi cobrado o valor cheio da alíquota no percentual de 18%, quando deveria apenas ter cobrado a suposta diferença, caso devida, o que demonstraria que a apuração da autuante foi equivocada, vez que no demonstrativo de débitos consta a cobrança de tributo em razão do contribuinte não ter realizado o recolhimento integral do imposto, fato que não se amolda ao presente caso.

A análise dos documentos, levantamentos e demonstrativos apensados aos autos, demonstram outra situação. Primeiro, porque a descrição dos fatos e a acusação foi explicitada de maneira clara e objetiva, o que possibilitou ao contribuinte identificar os fatos que ensejaram o lançamento, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o montante do crédito tributário lançado e a multa sugerida, assim como os dispositivos legais e regulamentares tidos como infringidos.

Consta indicado objetivamente enquadramento legal da infração apurada e a respectiva multa, tudo em conformidade com RPAF/99, sendo a irregularidade comprovada de forma analítica, através dos demonstrativos elaborados de forma direta e sucinta, contendo todas as informações necessárias à perfeita cognição da acusação, inclusive com a memória de cálculo demonstrada.

Segundo, porque não se trata de presunção, como entendeu a Recorrente.

Oportuno lembrar que as presunções são admitidas no Direito Tributário, para fins de constituição do crédito tributário em situações estritamente previstas em lei e decorre da verdade lógica mediante a qual, do fato conhecido cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.

Efetivamente não é o caso dos autos, uma vez que a infração decorreu da apuração e constatação direta dos fatos que caracterizaram a infração, decorrente do confronto entre os créditos lançados no Livro Registro de Apuração do ICMS, sob a denominação de “*ANTECIPAÇÃO PARCIAL DECRETO N° 8.969/04*” e os montantes efetivamente recolhidos, tendo sido constatadas diferenças, caracterizando crédito utilizado a maior que os valores recolhidos.

Quanto a indicação de erro na aplicação da alíquota de 18%, ressalto que o acordão, ora recorrido, a rejeitou de forma correta e perfeitamente comprehensível.

Explico. O demonstrativo de débito, peça que compõe o Auto de Infração, indica a alíquota vigente à época dos fatos geradores apurados, incidente sobre uma base de cálculo compatível com o valor do imposto lançado, este sim resultante dos cálculos elaborados pelo Fiscal seguindo o que determina o roteiro de auditoria aplicado, por mera formalidade e para demonstrar todos os elementos exigidos no art. 39 do RPAF/99:

*Art. 39. O Auto de Infração conterá: (...)*

*IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:*

- a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;*
- b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado, mas não recolhido, antecipação tributária e*

outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido;

- c) a alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo; d) o percentual da multa cabível ou a sua determinação em quantidade de Unidades Padrão Fiscal (UPF-BA);
- e) o valor ou as parcelas do tributo ou dos acréscimos tributários decorrentes de pagamento intempestivo, por período, com indicação precisa do valor histórico e do valor atualizado até a data da autuação;
- f) o total do débito levantado;

Portanto, trata-se, conforme consta na decisão da 6ª JJF, de mera formalidade. Contudo, é importante observar que os valores exigidos, lançados no citado demonstrativo, foram apurados nos levantamentos apensados aos autos, fls. 05 a 12 – “Anexo I – Demonstrativo de Antecipação Parcial Lançado Maior que o Recolhido – 2018”, no qual pode ser perfeitamente identificado e demonstrado o valor apurado como crédito indevidamente utilizado pela Recorrente, decorrente do comparativo entre os valores da Antecipação Parcial recolhida e o valor do correspondente crédito fiscal apropriado na apuração do imposto, no mesmo período.

Ressalto que a planilha relativa ao cálculo analítico dos valores exigidos é de fácil entendimento, face a simplicidade dos cálculos e da lógica sobre a qual se fundamentou a infração, conforme se verá adiante.

Destarte, não acolho as arguições de nulidades.

Quanto a arguição de que a Fiscalização não observou as determinações contidas no art. 28 do RPAF/99, ou seja, *(i)* não intimou o contribuinte para prestar esclarecimentos prévios a respeito de eventuais indícios de irregularidades constatados; *(ii)* não considerou, ainda que por amostragem, toda a documentação fiscal apresentada pela Recorrente; *(iii)* não solicitou demais documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização; e *(iv)* não solicitou esclarecimentos quanto às operações de saídas ou sobre os produtos abrangidos pela eventual redução da base de cálculo, se mostra sem fundamento.

Neste sentido, volto a afirmar que o roteiro de auditoria aplicado ao presente caso é de simples compreensão.

Ademais, os registros fiscais e contábeis de qualquer contribuinte, com o advento da implementação obrigatória da Escrituração Fiscal Digital – EFD e a emissão exclusiva das notas fiscais eletrônicas, com prévia autorização dos Fiscos, para acobertar qualquer operação mercantil, todas as informações e documentos que acobertam as operações e registros fiscais dos contribuintes estão disponíveis aos entes tributantes, vez que todas essas informações são transmitidas e armazenados em bancos de dados, de modo que torna-se irrelevante requerer dos contribuintes apresentar documentos ou dados estranhos àqueles transmitidos através de sua EFD, vez ser esta a única escrituração fiscal com valor legal, conforme art. 247 do RICMS/2012.

A arguição se mostra sem fundamento por outro motivo, eis que a autuante procedeu com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, encaminhado ao contribuinte via DT-e em 22/09/2022, fl. 04, cientificou a empresa do início do processo fiscalizatório, cuja apuração dos fatos, requereu tão somente a análise da EFD e os registros de recolhimentos da antecipação parcial do ICMS no período fiscalizado.

Em relação ao argumento de que a Fiscalização deveria ter cotejado os registros de entradas com as saídas diante do resumo de apuração do ICMS, mas, sequer analisou as entradas tributadas do estabelecimento ou as saídas beneficiadas com redução de base de cálculo, não se aplica ao caso, tendo em vista que a exação decorreu do creditamento do ICMS recolhido por antecipação parcial, não tendo nenhuma relação com saídas de mercadorias.

O núcleo da tese recursal está fundamentado no Princípio da Não Cumulatividade do ICMS previsto na Constituição Federal, detalhado na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96, destacando que é inegável a aplicação do art. 309 do RICMS/BA, que trata das hipóteses de

constituição do crédito fiscal de cada estabelecimento para compensação com tributado devido, exatamente o fundamento legal da autuação. Contudo, a Recorrente aduziu que “*Não pode o RICMS ou a Fiscalização Estadual, ao arrepiro das normas legais e constitucionais, restringir ainda mais esse aproveitamento ao não permitir o direito aos créditos do contribuinte na presente hipótese*”. E acrescentou que a “... situação acaba por desnaturar o princípio constitucional da não-cumulatividade...”.

Assim, é oportuno trazer ao lume o que determina do art. 309 do RICMS/2012.

*Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário: (...)*

*II - o valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes cujo imposto seja apurado pelo regime de conta corrente fiscal, cabendo a sua escrituração no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, no período em que ocorrer o recolhimento; (Grifo do relator)*

Também destaco que a Recorrente fez referência no registro do ajuste a crédito ao Decreto nº 8.969/04, que procedeu a Alteração nº 52 ao RICMS/97, dentre outras modificações, incluiu o § 4º do art. 101, *verbis*.

*Art. 101. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte nos livros fiscais próprios: (...)*

*§ 4º Tratando-se do imposto antecipado parcialmente, nos termos do art. 352-A, o direito à escrituração do crédito se configurará com o seu recolhimento.*

O mesmo dispositivo encontra-se contemplado no RICMS/2012, conforme acima transrito.

Para melhor delimitar os argumentos meritórios do Recurso voluntário, imprescindível trazer o disposto na Constituição Federal ao estabelecer o Princípio da Não Cumulatividade do ICMS, art. 155, § 2º, *in verbis*.

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido 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;*

*II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (...)*

*XII - cabe à lei complementar: (...)*

*c) disciplinar o regime de compensação do imposto;*

A redação do dispositivo constitucional ao prevê que o imposto será não cumulativo, implica em compensar o que for devido em cada operação, ou seja, a compensação se dará por quem tem o direito ao crédito (contribuinte ou responsável) ou pelo possuidor do débito (ente tributante).

A Lei Complementar nº 87/96, traz expressamente o princípio constitucional no seu art. 20, *verbis*.

*Art. 20. 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. (Grifo do relator)*

Não há dúvidas que o direito ao crédito em termos valorativos, se limita ao *quantum* cobrado na etapa anterior. No caso em discussão, por óbvio e de acordo com todos os dispositivos constitucionais, legais e regulamentares, o creditamento do ICMS se restringe ao valor recolhido pelo contribuinte a título de ICMS – Antecipação Parcial, o que corrobora os argumentos recursais.

A metodologia aplicada para o cálculo do crédito indevidamente apropriado foi analisar os lançamentos nos “*REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS*”, no campo “*DEMONSTRAÇÃO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO*”, com a descrição “*ANTECIPAÇÃO PARCIAL DECRETO N° 8.969/04*”, cotejando com os valores do ICMS antecipação tributária recolhidos através dos Documentos de Arrecadação Estadual, registrados no Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária – SIGAT, como já dito linhas acima, de fácil compreensão.

Quanto ao requerimento para que a multa sugerida seja afastada ou ao menos reduzida, ressalto que a mesma está prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. Não cabe a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões de constitucionalidade da legislação tributária estadual, como disposto no art. 167, inc. I do RPAF/99, assim como não lhe compete negar eficácia a qualquer norma emanada de autoridade superior.

Por derradeiro, registro que o Auto de Infração nº 274068.0028/20-4, julgado parcialmente procedente na primeira instância (Acórdão JJF nº 0130-04/22-VD), que versa sobre a mesma matéria, apenas exigindo valores decorrentes de outros períodos, cuja decisão foi mantida na segunda instância administrativa - Acordão CJF nº 0199-12/23-VD. A procedência parcial, se deveu à questão eminentemente fática (retificação do demonstrativo).

Assim, diante de tais considerações, as razões recursais são insuficientes à reforma da Decisão recorrida.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para alterar a Decisão recorrida.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 274068.0016/22-2, lavrado contra MAKRO ATACADISTA S.A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 62.054,32, 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, 07 de junho de 2024.

VALDIRENE PINTO LIMA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS