

PROCESSO - A.I. Nº 206951.0207/98-5  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - ROBERTO ANDRADE AMORIM  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0057-01/02  
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
INERTNET - 28.06.02

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0231-11/02**

**EMENTA:** ICMS. 1. MÁQUINA REGISTRADORA. CRÉDITO FISCAL. **a)** CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS À ALÍQUOTA INTERNA DE 7%. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. Diligência fiscal comprova o acerto da autuação. **b)** ESTORNO DE DÉBITO RELATIVO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS À ALÍQUOTA DE 25%. ESTORNO REALIZADO A MENOS. Demonstrada a correção do procedimento fiscal. **c)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL RELATIVAMENTE AO ICMS PAGO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, LANÇADO COMO “OUTROS CRÉDITOS” NO LIVRO RAICMS.. Infração comprovada. Decisão modificada 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. Diferença apurada através da reconstituição da escrita fiscal do sujeito passivo tributário. Infração subsistente. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. O procedimento do contribuinte está em desacordo com as normas estabelecidas no RICMS-BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, relativamente as operações realizadas com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Ausência de comprovação pelo contribuinte de que seu procedimento irregular não ocasionou prejuízos à Fazenda Estadual. Decisão modificada. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A teor do art.169, inciso I, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, vem o presente processo a esta Câmara para reexame da Decisão exarada pela 1ª JJF, através do Acórdão nº 0057-01/01, que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado.

O Auto de Infração foi lavrado imputando-se ao recorrido o cometimento das seguintes imputações:

1. Estorno de crédito a mais MR (exercício de 1996) - R\$1.123,04;

2. Recolhimento a menos do ICMS pelo desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS (dez/96) - R\$433,83;
3. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88 (exercícios de 1996 e 1997) - R\$1.147,23;
4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente as mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária (exercícios de 1996 e 1997) - R\$1.193,86;
5. Falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil. Falta de apresentação das "fitas detalhes", justamente nos dias em que houve estorno e a comunicação prevista nos arts. 747 e 748 do RICMS/97 só foi realizada quando o autuado já se encontrava sob fiscalização (exercício de 1997) - R\$8.085,80;
6. Utilização indevida do ICMS pago por antecipação, usuário de máquina registradora (exercício de 1996) - R\$282,77;
7. Débito presumido lançado a menos, usuário de máquina registradora (exercício de 1996) - R\$109,57.

A Decisão Recorrida – fls. 646 a 657 – foi no sentido de julgar Procedente em Parte o Auto de Infração. Tratando-se de Recurso de Ofício, transcreveremos o voto do Relator de Primeira Instância apenas quanto aos itens a serem apreciados em sede desta espécie recursal – itens 3, 4, e 6 da autuação - posto que em relação a estes sucumbiu a Fazenda Pública em consequência do julgamento proferido pela Primeira Instância:

*"A infração indicada como 3 diz respeito a cobrança ICMS por antecipação que deveria ter sido recolhido quando das aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. O autuado confessa que embora não tenha procedido conforme determina a legislação tributária, recolheu o imposto quando das saídas das mercadorias, tendo como base de cálculo o preço efetivo de suas vendas, ou seja, deu tratamento "normal" à apuração do imposto. Este fato foi ratificado pela autuante e diligentes fiscais. Ressalto que o contribuinte não pode agir de acordo com seu entendimento e sim, em consonância com as determinações da legislação tributária vigente. No caso, não foram atendidas às regras do art. 19 e do art. 23, do RICMS/89 e art. 371 e 125, do RICMS/96. Em outras palavras, o sujeito passivo tributário deveria ter recolhido o imposto até o 10º dia do mês subsequente das aquisições das mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, visto que neste momento tiveram a fase de tributação encerrada. No entanto, é entendimento deste CONSEF, ao contrário do que advogou o segundo diligente fiscal, que não se verificou prejuízo para a Fazenda Estadual, vez que aquele foi pago quando das saídas das mercadorias, na época de sua revenda. Tanto é verdadeira esta posição é que a Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, § 1º, determina textualmente:*

*Art. 42 - § 1º - No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída*

posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II.

A alínea “d”, do inciso II, do art. 42, a que se refere a parte final do dispositivo acima transscrito, prevê a multa de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente.

Desta forma, a partir da vigência da Lei nº 7.014/96, deve ser aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória, que corresponde a 60% sobre o valor do imposto que deveria ter sido antecipado e não o foi. E, em relação ao período anterior a Lei nº 7.014/96, como não havia previsão de multa específica para o fato, cabe a multa de 1 UPF/BA (R\$39,07), prevista no art. 61, XXI, da Lei nº 4.825/89, conforme demonstrativo a seguir e no valor de R\$1.846,35. e R\$39,97, respectivamente.”

“Na infração 4, a autuante glosou os créditos fiscais utilizados pelo contribuinte e decorrentes das suas aquisições de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, fato este que o último diligente fiscal sanou as dúvidas que ainda persistiam em relação a esta irregularidade. Ficou constatada que matéria estritamente ligada a infração anterior e já comentada. De fato, o contribuinte não poderia lançar em sua escrita fiscal os créditos correspondentes as operações com mercadorias na substituição tributária enquadradas, pois tais créditos são abatidos quando da cálculo do imposto a recolher antecipadamente. Entendo oportuno observar que a legislação não veda a utilização do crédito fiscal das mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, apenas ao ser utilizado para abatimento do cálculo do imposto antecipado, nem o crédito nem o débito do imposto pode ser registrado escrituralmente, já que encerrada a fase de tributação. No entanto como o autuado deu tratamento “normal” à apuração do imposto, não o utilizou anteriormente. Dessa forma, entendo que, nessa circunstância, os créditos fiscais utilizados pelo autuado são legítimos, sendo indevida a cobrança do imposto, vez que o mesmo já encontra-se incluso na penalidade aplicada no item anterior, conforme previsto no art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/06 e art. 61, XXI da Lei nº 4.825/89”.

“Foi realizado arbitramento da base de cálculo do imposto (infração 5), exercício de 1997, porque o autuado não apresentou à fiscalização fitas detalhes dos dias em que houve estornos de créditos. A polêmica de que houve a entrega ou não de tais fitas, aqui nada acrescenta. Também o fato de o autuado ter comunicado tais estornos quando se encontrava sob fiscalização, embora tenha provado uma irregularidade, não se constitui motivo, por si só, para aplicação do instituto do arbitramento. A falta de apresentação de documentos era motivo para aplicação do arbitramento, conforme artigo 91, inciso I, do RICMS/89, vigente à época dos fatos. Todavia, tal circunstância, por si só, não era suficiente para autorizar a adoção da medida extrema. O próprio caput do citado artigo condicionava a adoção do método à constatação de prática de sonegação ou a impossibilidade de apuração da base de cálculo. Tal entendimento mais explícito ficou com as determinações do art. 937, do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.289/97. Além do mais, é a própria autuante quem afirma que houve lucro e não prejuízo na Conta Mercadorias. Sendo o autuado usuário de máquina registradora, poderia ter sido realizado o confronto de todas as vendas do exercício, através do acumulado da máquina registradora com a escrita fiscal (livro Registro de Saídas), objetivando verificar qual o montante oferecido à tributação, uma vez que a máquina registradora deveria encontrar-se lacrada. Dessa maneira, poderia saber se houve ou não omissão de recolhimento do ICMS. Pelo exposto, não consigo encontrar justo motivo para aplicação do arbitramento pela falta de apresentação ao fisco das fitas detalhes que embasaram os estornos

*de crédito, pelo que entendo ser indevida a cobrança do imposto por arbitramento e voto pela improcedência deste item.*

*A infração 6 cuida da glosa de créditos fiscais, relativamente ao ICMS pago por antecipação, lançado como outros créditos no livro RAICMS. O art. 294, § 1º, III, do RICMS/89 e art. 743, § 1º, III, do RICMS/96 determinavam que para efeito do cálculo do imposto a ser recolhido em cada período mensal, será deduzido do valor do débito fiscal apurado, a título de estornos de débito, “o valor correspondente à aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre o custo total das entradas (valor das mercadorias, mais IPI, seguro, frete, carreto, ICMS pago por antecipação no ato da aquisição e demais encargos comerciais) de mercadorias cujas operações sejam isentas, não-tributadas ou com ICMS pago antecipadamente pelo regime de substituição tributada.” Indo além, o § 1º, V e § 1º, IV, dos citados artigos e Regulamentos, respectivamente, determinavam que tais estornos de débito deveriam ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, no final de cada mês, e lançado no item “008 – Estornos de Débitos” do quadro “Crédito do Imposto do RAICMS. Diante destas determinações e analisando o livro Registro de Apuração do ICMS do autuado (fls 112 a 135), observo que o contribuinte ao invés de lançar os valores ora cobrados no item “008 - Estornos de Débito” o fez no item “007 – Outros Créditos”. No entanto, o resultado da apuração do imposto não foi alterado, pois se tratam, em ambos os casos, de valores de crédito de imposto. Por este motivo, insubstancial é a autuação e meu voto é pela improcedência do lançamento.”*

À fl. 658, consta Recurso de Ofício interposto pelo Presidente do Conselho de Fazenda Estadual, com base no §2º, do art. 169, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sob a fundamentação de que o resultado do julgamento proferido pela JJF configura Decisão manifestamente contrária à legislação tributária, bem como ao entendimento manifestado em julgamento reiterados do CONSEF, e às provas constantes dos autos, em relação às infrações constante dos itens 3, 4 e 6.

A autuante - às fls. 668 e 669 – depois de cientificada do julgamento, apresenta manifestação onde o contesta, especificamente quanto aos itens 3, 4 , 5 e 6, requerendo a reforma da Decisão, por entendê-la equivocada.

## VOTO

Da análise das imputações em relação as quais sucumbiu a Fazenda Pública Estadual, e dos fundamentos trazidos pela Junta de Julgamento Fiscal para decretar o afastamento, integral ou parcial, das exigências fiscais, entendemos que deva ser modificada a Decisão Recorrida quanto aos itens 3, 4 e 6.

Quanto aos itens 3 e 4 da autuação – que se entrelaçam, pois o último é consequência do primeiro - está claro e comprovado nos autos, aliás é reconhecido pelo próprio contribuinte e atestado pelas duas diligências realizadas, que o mesmo agiu em total acordo com os dispositivos regulamentares que tratam da matéria. Tratando-se de aquisição de mercadorias sujeitas à sistemática de tributação antecipada, caberia ao contribuinte efetuar o recolhimento do imposto, com a agregação da margem de valor estipulada, sendo-lhe vedado o uso de crédito fiscal relacionado a tais aquisições, como determinava a legislação então vigente. No entanto, à revelia destas disposições legais e regulamentares, o recorrido alegou que efetuou a tributação pelas saídas através de máquina

registradora, utilizando-se do regime normal de apuração, utilizando-se, assim, dos créditos pelas entradas.

Ora, a posição dos diligentes de que, como usuária de máquina registradora, não houve prejuízo ao Erário com o procedimento do contribuinte, “*data venia*” não deve merecer acolhida, pois, a nosso ver, ainda que se levasse em consideração tal fato – existência ou não de prejuízo – caberia ao contribuinte comprovar que o seu procedimento irregular, contrário à legislação, realmente não causou prejuízo à Fazenda Pública Estadual, e para tal necessário se faria à realização de levantamento de todas as mercadorias envolvidas na autuação, nota a nota, período por período, destacando as datas de entradas e de saídas dos mesmos produtos, margem de lucro praticada nas operações de vendas dessas mesmas mercadorias e, em seguida, comparativo com os valores que deveriam ter sido recolhidos no momento da entrada das mercadorias, considerando a TVA fixada na legislação.

Da análise dos autos, entendemos que não há tal comprovação por parte do contribuinte, e as diligências realizadas – nas quais se baseou a Primeira Instância, para considerar insubstinentes as exigências fiscais em tela - não seguiram o procedimento acima por nós descrito, que efetivamente poderia comprovar se houve ou não tal prejuízo, pois se vê que no demonstrativo apresentado pelo contribuinte não se leva em consideração o comparativo entre as datas de entradas e de saídas das mesmas mercadorias, a margem de lucro praticada pelo recorrido, a época dos pagamentos, e demais elementos que poderiam levar aí sim a se afirmar, com segurança, que inexistiu prejuízo à Fazenda Pública Estadual.

Aliás, o segundo revisor, a nosso ver de forma contraditória, ao mesmo tempo que afirma inicialmente que não houve prejuízo, destaca que em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária este prejuízo se verificou, e tanto que apresenta um exemplo em que se denota facilmente o prejuízo que teve o Erário! (vide fls. 624 e 625).

Como bem frisado pela autuante, à fl. 668, os diligentes e a Junta de Julgamento Fiscal olvidaram que o contribuinte, tendo optado pelo art. 295, do ICMS/89 e art. 744, do RICMS/96, procedeu a todos os estornos de débitos mensais referentes às saídas das mercadorias que adquiriu sem ter efetuado o pagamento do imposto de forma antecipada, não havendo, assim, em nenhum momento o pagamento do imposto exigido no presente lançamento.

Assim, a regra do art. 42, §1º, da Lei nº 7014/96 é inaplicável ao caso, daí porque somos pelo restabelecimento integral das exigências fiscais constantes destes itens.

No que toca ao item 6, também entendemos que merece reparos a Decisão de Primeira Instância, posto que as diligências realizadas constataram o cometimento da infração imputada ao contribuinte, que é uma infração objetiva, que não foi elidida pelo recorrido. A vedação de utilização de crédito fiscal nas aquisições de mercadorias sujeitas à antecipação ou substituição tributária é expressa na legislação, e cabe efetivamente a glosa dos créditos indevidamente utilizados.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso de Ofício, modificando-se a Decisão Recorrida quanto aos itens 3, 4 e 6 da autuação, restabelecendo-os “*in totum*”.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado e modificar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206951.0207/98-5, lavrado contra **ROBERTO ANDRADE AMORIM**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.290,30**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista, respectivamente, no art. 61, II, “d”, III, “b” e VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89 e art. 42, II, “b” e “d”, VII, “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2002.

ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE - RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PROFAZ