

**PROCESSO** - A. I. N° 206948.0006/11-1  
**RECORRENTE** - IMUNOSYSTEMS COMERCIAL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF n° 0062-02/12  
**ORIGEM** - INFAS VAREJO  
**INTERNET** - 27.12.2012

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0098-13/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Uma vez não comprovado o efetivo recolhimento da antecipação parcial, inexiste direito ao crédito fiscal correspondente, em respeito ao próprio princípio da não-cumulatividade do ICMS. Refeita a conta-corrente fiscal. Razões recursais insuficientes para a reforma do Acórdão recorrido. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 2ª JJF, através do Acórdão n° 0062-02/12, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual exige a utilização indevida de crédito fiscal de antecipação parcial não paga, com repercussão no ICMS de respectivo período de apuração, conforme demonstrado às fls. 27 e 28 dos autos.

A Decisão recorrida foi pela Procedência do Auto de Infração, diante das seguintes considerações:

Inicialmente, rejeitou a preliminar de nulidade do Auto de Infração e indeferiu o pedido de diligência, por entender que o PAF está revestido das formalidades legais e que o processo contém todos os elementos para a convicção do julgador sobre a lide.

No mérito, aduziu a JJF que foi constatada a ocorrência de utilização indevida de crédito fiscal de antecipação parcial não paga, com repercussão no ICMS do respectivo período de apuração.

Salienta que, para chegar aos valores lançados no demonstrativo do débito, o autuante refez a conta corrente fiscal, conforme demonstrativo de débito às fls. 27 a 28, cuja apuração tomou por base a escrituração do Registro de Apuração do ICMS, diminuindo do total do débito apurado pelo contribuinte o valor correspondente ao total do crédito fiscal de direito excluindo os valores da antecipação parcial, tidos como recolhidos, e, ao final, deduziu o valor recolhido em cada período, chegando aos valores lançados no demonstrativo de débito às fls. 1 e 2 dos autos.

Assim, diante da não comprovação do recolhimento da antecipação parcial lançada no RAICMS, no campo 006 – Outros Créditos, entende o órgão julgador que o procedimento da fiscalização foi correto.

Aduz que, na defesa fiscal, o autuado em momento algum discordou dos números consignados no levantamento fiscal ou que não tivesse se apropriados dos valores em questão. A sua insurgência diz respeito ao seu entendimento de que em qualquer hipótese tem direito a se creditar do imposto pago, inclusive por antecipação, e independente do regime de apuração do imposto, pois seria decorrente da própria conceituação constitucional do ICMS, no que tange ao Princípio da Não Cumulatividade deste tributo, à luz do § 5º do art.8º da LC n° 87/96.

Registra a JJF que não há dúvida que o contribuinte tem direito ao crédito fiscal destacado no documento fiscal, bem como o imposto da antecipação parcial. O primeiro basta se encontrar

destacado no documento fiscal, enquanto que o segundo só é admitido se recolhido antecipadamente ou na entrada da mercadoria se houver regime especial para esse fim. Inclusive está previsto na legislação tributária que quando o contribuinte deixa de recolher o imposto por antecipação, mas comprova que pagou o ICMS por ocasião das saídas, se sujeita à multa sobre os valores do imposto não recolhido. Destaca que o autuado não negou a conclusão fiscal de que não efetuou o recolhimento da antecipação parcial. Logo, o argumento defensivo de que utilizou o crédito fiscal porque decorre do *Princípio da Não Cumulatividade* não encontra amparo nos citados dispositivos regulamentares.

Tendo em vista o disposto no artigo 93, I-A, do RICMS/97, que não admite o lançamento do crédito fiscal sem o competente documento fiscal, e não tendo o autuado apresentado documento para descharacterizar a acusação fiscal, o que poderia ter sido feito mediante a apresentação dos DAEs devidamente recolhidos, a Decisão da JJF foi pela manutenção do valor lançado no demonstrativo de débito.

Não se conformando com a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, o autuado apresentou, tempestivamente, às fls. 180 a 187, Recurso Voluntário onde aduz que o Acórdão recorrido ignorou o Princípio da Não Cumulatividade, entendendo, desta forma, ser ilegal a utilização do crédito pelo recorrente. Afirma que a forma de recolhimento do tributo por antecipação em nada frustra o direito do contribuinte em utilizar o crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas com o pagamento de impostos por antecipação tributária, do que tece comentários sobre o instituto da substituição e antecipação tributária e o direito ao crédito, concluindo que, apesar da forma diferenciada da sistemática de apuração do tributo devido, tal regime não induz a qualquer alteração na essência dos institutos que os norteiam, inclusive quanto ao atendimento ao princípio da não-cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores, haja vista que a Constituição Federal delegou à norma jurídica complementar (art. 155, § 2º, XII, “c”, da CF) o disciplinamento acerca do regime de compensação do ICMS.

Salienta que não há qualquer afronta ao princípio da não-cumulatividade, posto que o cálculo do ICMS – substituição tributária prevê o abatimento do ICMS - normal, conforme se extrai do § 5º do art. 8º da Lei Complementar n.º 87/96, o qual transcreve. Nota-se que o regime de substituição e/ou antecipação tributária atende ao princípio da não-cumulatividade, sendo este o entendimento pacífico da Doutrina e Jurisprudência pátria, conforme citações às fls. 184 a 187 dos autos.

Conclui o recorrente que, diante tudo que foi acima exposto, nota-se que o crédito do ICMS, pouco importa se decorrente de operação sob regime de substituição, antecipação ou de regime normal, será sempre um direito do contribuinte, que decorre da própria conceituação constitucional do ICMS, “*O ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa..... com o montante cobrado nas anteriores...*”. Portanto, desta forma, ficou cabalmente demonstrado a legalidade do procedimento de utilização do crédito de ICMS no presente caso, sendo forçoso concluir pela improcedência da autuação, e por via de consequência a necessidade de reforma do acórdão guerreado.

Às fls. 196/197 dos autos, a PGE/PROFIS, através de sua representante, Dr.<sup>a</sup> Maria Helena Cruz Bulcão, conclui pelo não provimento do Recurso Voluntário, pois observa que as razões trazidas ora em Recurso são insuficientes para provocar modificação no julgamento proferido pela primeira instância, uma vez que, da análise do Recurso Voluntário, verifica-se que o recorrente apresenta as mesmas alegações constantes em sua defesa inicial, apreciadas no julgamento recorrido, não trazendo prova nem argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento, com o qual se coaduna integralmente, haja vista que a autuação fiscal decorre da apropriação de crédito fiscal referente à antecipação parcial não recolhida, constatada pela não apresentação dos respectivos documentos de arrecadação, sendo impertinentes as razões recursais de que é legítima a utilização do crédito fiscal em face do princípio da não-cumulatividade, visto que o autuado infringiu o disposto no artigo 93, I-A, do RICMS que não

admite o lançamento do crédito fiscal sem o competente documento fiscal, o que não fora apresentado pelo autuado mesmo ora em sede recursal.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, I, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância inerente à exigência de utilização indevida de crédito fiscal de antecipação parcial não paga, com repercussão no ICMS de respectivo período de apuração, conforme demonstrado às fls. 27 e 28 dos autos.

Sua tese recursal se resume, unicamente, na alegação de que tem direito a utilizar o crédito fiscal em atendimento ao princípio da não-cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação, relativa à circulação de mercadorias, com o montante cobrado nas anteriores.

Contudo, conforme consignado na Decisão recorrida, não há dúvida que o contribuinte tem direito ao crédito fiscal correspondente ao valor do imposto recolhido a título de antecipação parcial, bastando, para tal, que tenha sido recolhido antecipadamente. Tal mecanismo é óbvio e se coaduna ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, pois, só poderá haver “não-cumulatividade” se, efetivamente, houver o anterior recolhimento do imposto para, em seguida, a compensação ou dedução do valor recolhido (crédito) com o débito do imposto, apurado na etapa posterior. Portanto, condição necessária e suficiente para apropriação de crédito fiscal do ICMS é o anterior recolhimento do imposto.

Consoante previsto no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, a antecipação parcial do ICMS será efetuada pelo próprio adquirente, quando das aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo da operação, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição. Já o seu § 1º determina que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por: isenção; não-incidência; antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.

Por sua vez, o art. 26, § 6º, da citada Lei dispõe que, para efeito da apuração do ICMS mensal, o valor do imposto *antecipado* parcialmente pelos contribuintes sujeitos ao regime normal de apuração, nos termos do art. 12-A, poderá ser escriturado a crédito, conforme dispuser o regulamento.

Já o art. 93, I-A, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores, estabelecia que 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, o *valor do imposto pago da antecipação parcial*, nos termos do art. 352-A, pelos contribuintes cujo imposto seja apurado pelo regime normal, cabendo a sua escrituração no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS. Logo, se conclui que só se pode creditar do valor se efetivamente recolhido.

Como o contribuinte não atendeu a intimação, à fl. 20, no sentido de apresentar os DAE de Antecipações Parciais, relacionados no verso do aludido documento, de forma a comprovar os recolhimentos anteriores e o consequente direito ao crédito dos valores apropriados no livro Registro de Apuração do ICMS a título de “CRÉDITO ANTECIPAÇÃO PARCIAL”, consoante documentos às fls. 29 a 142 dos autos, nem mesmo em sede de Recurso, e nem sequer negou a conclusão fiscal de que não efetuou o recolhimento da antecipação parcial, concordo com a Decisão recorrida de que o argumento defensivo, de ter utilizado o crédito fiscal em razão do *Princípio da Não Cumulatividade*, não encontra amparo nos citados dispositivos regulamentares.

Em consequência, o autuante refez a conta corrente fiscal, conforme demonstrativo de débito às fls. 27 a 28, cuja apuração tomou por base a escrituração do Registro de Apuração do ICMS,

diminuindo do total do débito apurado pelo contribuinte o valor correspondente ao total do crédito fiscal de direito, excluindo os valores da antecipação parcial, tidos como recolhidos, e, ao final, deduziu o valor recolhido em cada período, chegando aos valores lançados no demonstrativo de débito às fls. 1 e 2 dos autos, conforme foi consignado na Decisão recorrida.

Do exposto, acompanho o Parecer da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206948.0006/11-1, lavrado contra **IMUNOSYSTEMS COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.949.167,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de dezembro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS