

A. I. Nº. - 207098.0004/11-1
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S/A
AUTUANTE - ADEMILSON BARNABÉ DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 17. 07. 2012

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0162-01/12

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS REALIZADAS PARA CONTRIBUINTES EM SITUAÇÃO CADASTRAL IRREGULAR. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que os destinatários das mercadorias se encontravam em situação cadastral irregular, sendo obrigação do vendedor a retenção e recolhimento do imposto, o que não foi feito. Infração subsistente. **2. ALÍQUOTAS. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. a)** VENDA DE MERCADORIAS POR EMPRESA INDUSTRIAL A CONTRIBUINTES DO SIMBAHIA EM SITUAÇÃO CADASTRAL IRREGULAR. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 7%, EM VEZ DE 17%. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A adoção da alíquota de 7%, por estabelecimento industrial, nas vendas a microempresas e empresas de pequeno porte, não é cabível quando os destinatários se encontram em situação cadastral irregular. Infração caracterizada. **b)** VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS ATRAVÉS DE CUPOM FISCAL. Autuado comprovou que as saídas foram regularmente tributadas e escrituradas. O próprio autuante reconheceu assistir razão ao contribuinte. Infração insubsistente. **3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a)** CRÉDITO PRESUMIDO. Apesar de sustentar que o creditamento realizado decorreu de escrituração extemporânea de crédito presumido, o autuado não comprovou a legitimidade do lançamento. Infração subsistente. **b)** IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. Infração reconhecida. **4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E DE MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Infrações 05 e 06 reconhecidas. **4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.** Constatando-se, diferenças tanto de saídas como de entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas tributáveis. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/12/2011, exige ICMS no valor de R\$875.742,66, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes

localizados neste Estado, nos meses de janeiro a novembro de 2007, janeiro, fevereiro, junho, agosto a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$5.234,53, acrescido da multa de 60%. Consta se tratar de falta de retenção e recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas saídas de mercadorias tributadas para contribuintes em situação cadastral irregular: cancelado, baixado e/ou em processo de baixa. Conforme demonstrativos constantes dos anexos 01 e 02;

2. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a novembro de 2007, janeiro, fevereiro, junho, agosto a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$10.622,21, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a falta de recolhimento do ICMS em decorrência de erro na aplicação da alíquota pelo uso indevido do benefício previsto no Decreto nº 7.466/98 – vendas para contribuintes na condição de microempresa e empresa de pequeno porte em situação cadastral irregular: cancelado, baixado e/ou em processo de baixa, com aplicação de alíquota especial. Conforme demonstrativos constantes dos anexos 03 e 04;

3. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a abril de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$7.735,44, acrescido da multa de 60%. Consta se tratar de falta de recolhimento do ICMS em decorrência de erro na aplicação da alíquota nas saídas de mercadorias tributadas através de Cupom Fiscal emitidos por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF. Conforme demonstrativo constante do anexo nº 05;

4. Utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS, nos meses de maio e agosto de 2007, janeiro, julho a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$419.441,71, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a utilização a mais de crédito fiscal decorrente de lançamento de crédito fiscal presumido no registro de Apuração de ICMS, pelas entradas para comercialização de aços planos em valor superior ao permitido, na forma do Decreto nº 7.378/98. Conforme demonstrativos constantes dos anexos nº 06, 06A, 07 e 07ª;

5. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de abril, julho e dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.373,99, acrescido da multa de 60%. Conforme demonstrativos constantes dos anexos nº 09 e 09A;

6. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de março a junho, agosto e setembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.851,03, acrescido da multa de 60%. Conforme demonstrativos constantes dos anexos nº 10 e 10 A;

7. Falta de recolhimento do ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2007 e 2008, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, sendo exigido ICMS no valor de R\$423.690,68, acrescido da multa de 70%. Conforme demonstrativos constantes dos anexos 11 a 12E, 13 a 14F;

8. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, nos meses de outubro e novembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.742,66, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a utilização a mais de crédito fiscal decorrente de lançamento no Registro de Entradas de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação com alíquota superior à legalmente. Conforme demonstrativo constante do anexo 08.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 731 a 738 –vol.III), apresentando, inicialmente, um breve relato sobre o Auto de Infração.

Frisa que ao examinar com o devido esmero todas as alegações fiscais, reconhece como efetivamente devida as infrações 05, 06 e 08, tendo inclusive decidido realizar o pagamento, conforme documento acostado aos autos (doc. 04).

Afirma que não pode concordar, no entanto, com os demais pontos suscitados pela Fiscalização, todos improcedentes, já que: os destinatários das operações glosadas nas infrações 01 e 02 tinham situação regular à época dos fatos; houve a correta escrituração e recolhimento do ICMS decorrente das operações mediante cupom fiscal; a apuração e aproveitamento dos créditos presumidos foram feitas igualmente de forma regular; não houve qualquer omissão de saídas, tendo a infração resultado, sobretudo, de erro fiscal na conversão das unidades de medida, conforme passa a expor.

Rechaça a infração 01, consignando que com o valor autuado de R\$ 5.234,53, há um problema de ordem lógica no argumento fiscal, pois, como pode a Fiscalização impor a exação de substituição tributária à empresa, que visa justamente a antecipação do ICMS que seria pago na cadeia posterior da circulação da mercadoria, se o próprio Fisco considera que o destinatário tem situação cadastral irregular? Afirma que se o destinatário encontra-se em situação irregular, ele jamais poderia juridicamente dar saídas tributadas às mercadorias adquiridas, e, sendo assim, revela-se de todo indevida a cobrança do ICMS-ST.

Salienta que à parte disso, fato é que tanto a infração 01 quanto a infração 02, partem da mesma premissa fática, qual seja, da irregularidade cadastral das destinatárias das mercadorias glosadas. Essa premissa, no entanto, revela-se equivocada.

Aduz que a análise dos próprios anexos do Auto de Infração, bem como da amostragem em anexo (doc. 05), resta patente a regularidade das operações por pelo menos três razões:

- num grupo de destinatários – como, e.g., os de inscrição estadual 66351840, 28144957, 51736378, 50975969, 51831976, 52871052, 72805173, 68379830, 74019723, 68089085 –, a situação cadastral era regular, conforme telas de consulta ao cadastro estadual ou CNPJ (doc. 05), não cabendo-lhe, que agiu de boa-fé, sofrer qualquer tipo de glosa;
- num outro grupo de destinatários, a situação cadastral foi baixada em data posterior à data das operações, o que indica, por óbvio, que na data das operações essas empresas não tinham o problema cadastral, sendo o caso, por exemplo, das empresas de inscrição estadual 59615572, 65371191, 68089085, 68379830, 72805173, 74019723 e 75798289;
- finalmente, num terceiro grupo de destinatários, a situação cadastral consta como regular, ativa – é ver, v.g., as empresas de inscrição estadual 28144957, 50975969, 51736378, 51831976 e 52871052.

Afirma que devem ser julgadas improcedentes as infrações 01 e 02, já que, no momento das operações glosadas, os destinatários não tinham situação cadastral irregular.

No que tange à infração 03, afirma que é incompreensível, pois atendeu integralmente aos seus deveres legais, jamais deixando de emitir, ao final do dia, a devida nota fiscal referente às saídas tributadas através de cupom fiscal, sob série CMR e alíquota de 17%, a exemplo, das cópias do livro Registro de Saída anexada (doc. 06).

Ressalva quanto àqueles materiais que gozam da redução de base de cálculo prevista no Convênio 33/96 (doc. 07), ratificado pelo Estado da Bahia e incorporado à sua legislação por meio do art. 87, IV, do RICMS, cuja redação reproduz.

Requer que para facilitar a visualização da questão, sejam examinadas as cópias do livro Registro de Saídas à luz da planilha anexada (doc. 08), que traz um detalhamento completo de cada uma das

operações glosadas, informando, inclusive, em quais delas recaiu a redução da base de cálculo supramencionada.

Solicita que diante de todo o exposto, como não deixou de calcular corretamente os seus encargos tributários em relação às saídas via cupom fiscal, nem tampouco de escriturá-los, que sejam canceladas as exigências referentes à infração 03.

Relativamente à infração 04, assevera que se trata de questão de solução igualmente simples, já que o crédito apropriado foi corretamente calculado, conforme registrado no livro de Apuração do ICMS (doc. 09), a partir das entradas igualmente escrituradas segundo o devido, conforme o livro Registro de Entrada – (doc. 10).

Observa que buscando entender o trabalho fiscal, talvez a autuação decorra de erros de cálculo, passíveis de correção à luz dos livros fiscais em anexo, e, em especial, da consideração dos créditos que foram aproveitados extemporaneamente.

Aduz que ao que tudo indica tais créditos extemporâneos foram desconsiderados pela Fiscalização, no entanto, não deveriam sê-lo, posto que o fato de parte dos créditos ter sido apropriado extemporaneamente não significa que são ilegítimos; ao contrário, a própria legislação estadual permite o aproveitamento extemporâneo dos créditos, desde que respeitado o prazo de cinco anos da data do documento, conforme o art. 93, § 3º do RICMS/BA, cujo teor transcreve, dizendo que foi todo observado pela empresa.

Assinala que para facilitar a visualização da legitimidade dos créditos, anexa planilhas (doc. 11), com o detalhamento de cada operação e o crédito presumido correspondente, bem como, ademais, com o resumo dos créditos apurados e a data de sua utilização. Salaria que conforme dito, se forem examinados os créditos apurados e utilizados, incluso os utilizados extemporânea e legalmente, não há que se falar em aproveitamento de créditos presumidos para além dos limites legais, pelo que devem ser julgadas improcedentes todas as exigências relativas à infração 04.

No que concerne à infração 07, menciona que a exemplo das infrações anteriores, também nesta infração não poderia ser mais simples, posto que, estão presentes dois equívocos no trabalho fiscal, conforme abaixo:

- primeiro, porque não foram convertidos em quilogramas os produtos que constam do estoque segundo unidades de medida diferentes, como peças ou barras;
- segundo, porque não foram levados em conta os produtos lançados no inventário no final do mês, e no livro fiscal no início do mês seguinte.

Salaria que a planilha que anexa consiste em levantamento de todo o estoque, com a conversão dos produtos que estão em diferentes unidades de medida para a unidade de medida em quilogramas, bem como a menção aos produtos lançados no inventário no final do mês e no livro fiscal no início do mês seguinte, demonstrando, cabalmente, ponto a ponto, que não há diferenças relevantes entre entradas, de um lado, e saídas e inventário, de outro, conforme (doc. 12).

Afirma que dessa forma, incorre em equívoco o Fisco ao concluir, a partir de uma premissa que ignorou os pontos acima, que as diferenças entre as entradas e saídas e estoque significariam a existência de saídas não tributadas, e, portanto, devem ser igualmente canceladas as exigências relativas à infração 07.

Destaca que é necessário o cancelamento das penalidades aplicadas por pagamento, e das restantes por falta de tipicidade e respeito ao não-confisco e alternativamente, a redução das multas restantes para 30% sobre o valor do imposto eventualmente devido.

Salaria que no caso das infrações 05, 06 e 08, as multas devem ser canceladas em virtude da extinção do crédito tributário pela via do pagamento, conforme comprova a documentação anexada (doc. 04), que abarcou também a quitação das multas.

No que tange às infrações 01, 02, 03, 04 e 07, diz que conforme comprovado nos tópicos anteriores, não ocorreram as condutas típicas que ensejam as multas aplicadas, e, sendo assim, devem, por óbvio, ser canceladas.

Ressalta que, além disso, as penalidades referentes às infrações 01, 02, 03, e 04 são de 60% sobre o valor do imposto ou crédito, ao passo que a penalidade referente à infração 07 é ainda mais gravosa, de 100% [70%] sobre o valor do imposto. Acrescenta que em conformidade com ampla doutrina e jurisprudência, multas de tal monta ofendem a vedação de confisco, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, devendo, por isso, ser canceladas.

Consigna que, alternativamente, e apenas por argumentar, como a jurisprudência citada acima, de uma maneira geral, entende como não-confiscatória a multa de 30% sobre o valor do tributo, requer sejam reduzidas as penalidades do caso em tela para este patamar. Diz que, ato contínuo, a redução também se impõe em virtude do que estabelece o art. 108, IV, do CTN, já que *"a multa não pode ser transformada em um instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduar a multa em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos"*

Conclui requerendo seja conhecida e provida a impugnação, com o consequente cancelamento das exigências relativas às infrações 05, 06 e 08 em virtude da exclusão do crédito tributário mediante pagamento (doc. 04), e, ademais, com a improcedência integral das demais infrações, 01, 02, 03, 04 e 07, já que, conforme esclarecido acima, as alegadas condutas contrárias à legislação tributária não ocorreram. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova aceitos pelo Direito, apesar de entender que as provas acostadas são suficientes para levar a autuação à improcedência. Requer, ainda, o cadastramento do nome dos advogados Sacha Calmon Navarro Coêlho, OAB/MG nº 9.007, e Eduardo Fraga, OAB/BA 10.658, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade (art. 236, §1º do CPC).

O autuante prestou informação fiscal (fls. 2316 a 2325), salientando, inicialmente, que todos os dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte à SEFAZ foram confrontados com os dados escriturados nos livros e documentos fiscais do estabelecimento, e devidamente validados, valendo dizer que todos os elementos constantes deste Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal, que foram entregues pelo contribuinte e devidamente analisados durante o período da execução da Fiscalização.

Rechaça o primeiro argumento defensivo referente às infrações 01 e 02, afirmando que o Regulamento do ICMS é bastante claro em seu inciso I do art. 353, combinado com o art. 61, cujas redações reproduz, quanto à obrigatoriedade de o contribuinte efetuar a retenção do ICMS referente à operação subsequente realizado pelo adquirente em situação irregular no cadastro do ICMS:

Salienta que já está amplamente entendido, tanto pelo CONSEF quanto pela DITRI, que o contribuinte do ICMS encontrando-se desenvolvendo suas atividades comerciais com sua inscrição estadual irregular, é considerado para todos os efeitos contribuinte não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, estando, assim, sujeito às regras do art. 353 do RICMS/BA.

No que concerne ao segundo argumento defensivo, consigna que efetuou novo batimento das inscrições estaduais indicadas exemplificadamente nos grupos de (1) a (3) pelo autuado e, mais uma vez, confirmou que à época, isto é, no momento das operações todos os adquirentes relacionados nos anexos 01 e 02 deste PAF se encontravam com as suas inscrições estaduais irregulares no cadastro de contribuintes, conforme extratos da respectiva situação cadastral extraídos do INC, devidamente anexados ao processo às fls. 44 a 60, infração 01 e fls. 71 a 82, infração 02.

Cita os exemplos apresentados pelo autuado no doc. 05, a partir dos extratos da situação cadastral, conforme cópias por este anexadas:

- Inscrição estadual = 066.351.840 – Ativo – data da situação: 17/09/2007- fl. 778 – período da autuação: janeiro a agosto quando se encontrava INAPTO;

- Inscrição estadual = 028.144.957 – Ativo – data da situação: 16/04/2007 – fl. 780 – período da autuação: março quando se encontrava INAPTO;
- Inscrição estadual = 051.736.378 – Ativo – data da situação: 17/10/2011 – fl. 782 – período da autuação: março de 2007 quando se encontrava INAPTO;
- Inscrição estadual = 050.975.969 – Ativo – data da situação: 30/03/2007 – fl. 784 – período da autuação: 21 de março de 2007 quando se encontrava INAPTO;
- Inscrição estadual = 051.831.976 – Ativo – data da situação: 19/10/2007 – fl. 786 – período da autuação: abril a setembro de 2007 quando se encontrava INAPTO;
- Inscrição estadual = 052.871.052 – Ativo – data da situação: 24/08/2007 – fl. 788 – período da autuação: junho a agosto de 2007 quando se encontrava INAPTO;
- Inscrição estadual = 072.805.173 – Ativo – data da situação: 13/10/2008 – fl. 790 – período da autuação: 02 de setembro a 06 de outubro de 2008 quando se encontrava INAPTO;
- Inscrição estadual = 068.379.830 – Ativo – data da situação: 31/10/2008 – fl. 792 – período da autuação: 08 de setembro de 2008 quando se encontrava INAPTO;
- Inscrição estadual = 074.019.723 – Ativo – data da situação: 12/11/2009 – fl. 794 – período da autuação: 10 de setembro de 2008 quando se encontrava INAPTO;
- Inscrição estadual = 068.089.085 – Ativo – data da situação: 24/10/2008 – fl. 796 – período da autuação: 25 de setembro de 2008 quando se encontrava INAPTO.

Ressalta que sempre foi obrigação dos contribuintes do ICMS nas operações comerciais que realizarem com outros contribuintes, a exigência de confirmação da sua real condição de contribuinte do ICMS, conforme disposto no art. 142 do RICMS/97, cujo teor transcreve.

No que concerne à infração 03, contesta o argumento defensivo consignando que o autuado utilizou Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF apenas durante o período de janeiro a abril de 2007, e talvez por este motivo seu setor fiscal não procurou se inteirar das regras para utilização de ECF previstas no RICMS/BA. Ou seja, não observou que o Cupom Fiscal é o documento fiscal obrigatório nas operações com consumidor final, sobretudo quando o contribuinte está obrigado a utilizá-lo. Em suma, o autuado não codificou a situação tributária em seu sistema (software) de emissão de cupom fiscal de forma a fazer constar na impressão do referido cupom a efetiva carga tributária da operação, ocasionando, em decorrência deste erro, que o Registro 60R do Sintegra foi informado sem a indicação da carga tributária em cada operação, sendo por isto considerada operação tributada como não tributada devido a erro na aplicação da alíquota, motivo da infração 03.

Salienta, contudo, que o procedimento adotado pelo autuado, ao emitir uma Nota Fiscal ao final de cada dia englobando as operações com emissão de Cupom Fiscal através de ECF, embora sem previsão regulamentar, não causou prejuízo ao erário público, uma vez que ficou provado que houve o lançamento a débito no livro Registro de Saídas e a consequente transposição para o livro Registro de Apuração do ICMS, somente agora esclarecido em sua defesa. Afirma que em sendo assim, assiste razão ao autuado nesta infração 03.

Quanto à infração 04, observa que o trabalho fiscal realizado para detecção desta infração 04, constou dos seguintes passos:

1. O autuado é beneficiário do Decreto nº 7.378 de 20/07/1998, cópia anexada às fls. 364 e 365, que dispõe sobre a concessão de crédito presumido de ICMS nas operações com atos planos.

O parágrafo único do referido Decreto é taxativo ao afirmar que o crédito presumido de que trata o seu artigo 1º (possibilidade de utilização de crédito fiscal presumido sobre o valor das entradas das matérias primas classificadas nas seguintes posições da NCM-SH...) fica limitado ao valor correspondente ao serviço de transporte: I – da usina produtora até o estabelecimento industrial e II – da usina produtora até o estabelecimento comercial.

Chama a atenção de que o benefício constante deste Decreto possui certas condicionantes, tais como, determinadas matérias primas constantes da NCM-SH, limitação do crédito presumido ao

valor correspondente ao serviço de transporte, que os produtos destinados ao estabelecimento filial atacadista equiparado à indústria tenham como origem a usina produtora ou estabelecimento da mesma empresa ou empresa interdependente, situados em outra unidade da federação.

Frisa que examinando o livro Registro de Apuração do ICMS do contribuinte, conforme cópia às fls. 367 a 466 identificou os lançamentos mensais diretamente no campo “Crédito do Imposto – 006 – Outros Créditos”, a título de “Créditos Presumidos Aços Planos Conf. Planilha.”

Diz que em seguida, solicitou ao Setor Tributário da empresa a remessa das referidas Planilhas e das Notas Fiscais e dos Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas – CTRC correspondentes às entradas mensais, no que foi prontamente atendido, conforme cópia às fls. 212 a 362. Acrescenta que de posse da Planilha enviada e dos documentos fiscais, efetuou o batimento com os valores lançados mensalmente no livro Registro de Apuração do ICMS, chegando a conclusão de que em determinados meses o valor lançado como crédito presumido foi superior ao permitido pelas regras do Decreto, conforme demonstrativos constantes dos Anexos 06, 06A, 07 e 07 A, o que motivou a imputação da infração 04.

Salienta que o próprio autuado reconhece que utilizou crédito extemporâneo em uma situação totalmente atípica, uma vez que o Decreto limitou a utilização do crédito fiscal ao valor correspondente ao serviço de transporte utilizado.

Diz que neste caso, não encontrou nenhuma explicação plausível para lançamentos de créditos fiscais extemporâneos. As planilhas anexadas pelo autuado (doc. 11), em nada esclarece ou justifica os tais créditos extemporâneos, que, mais uma vez, entende ser totalmente despropositados e sem apresentar nenhuma consonância com os ditames do Decreto 7.378/98.

Manifesta o entendimento de que caso a empresa tivesse deixado de efetuar o lançamento do crédito presumido em determinado mês ou se o fizesse em valor menor do que o corretamente calculado, deveria peticionar à autoridade fazendária, solicitando autorização para lançamento do crédito fiscal extemporâneo, previsto no Decreto 7.378/98, não utilizado ou utilizado a menos, acostando prova documental do objeto da petição e, após deferimento, efetuar o lançamento na coluna apropriada do livro Registro de Apuração do ICMS com a indicação de se tratar de crédito fiscal extemporâneo, apartado do lançamento do crédito presumido do mês, atendendo também o disposto no art. 101 do RICMS/BA, que dispõe sobre utilização de crédito fiscal extemporâneo.

Consigna, por fim, que examinando o livro Registro de Apuração do ICMS, conforme cópia às fls. 367 a 466, não identificou qualquer lançamento a título de crédito fiscal extemporâneo, bem como, também não localizou no SIPRO nenhum processo tratando deste assunto.

No respeitante às razões defensivas referentes à infração 07, salienta que o roteiro Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo de Estoque por Espécie de Mercadorias - foi elaborado em estrita consonância com as disposições contidas na Portaria 445/98, com a utilização do Sistema Informatizado de Auditoria Fiscal, com lastro nas informações dos arquivos magnéticos enviados para a Sefaz, o chamado Sintegra, devidamente validado e confrontado com os lançamentos nos Livros e Documentos Fiscais apresentados pelo contribuinte à Fiscalização.

Assinala que após a finalização do referido roteiro de estoque, tendo constatado diferenças de estoque caracterizando tanto omissões de entradas como omissões de saídas de mercadorias tributadas, enviou o Demonstrativo das Omissões para a Analista Tributária da empresa examinar e, caso houvesse, apresentar justificativas sobre o resultado encontrado. Acrescenta que a referida Analista Tributária retornou através *e-mail* informando que algumas mercadorias que apresentaram diferenças decorreram de equívocos entre as unidades de medida informadas no Registro 54 (entradas e saídas) e as unidades de medidas inventariadas, e, no mesmo *e-mail*, enviou uma tabela de conversão que serviu de base para a elaboração de novo levantamento de estoque (fls. 2.326 a 2.343), sendo ainda encontrado diferenças de estoques, objeto da infração 07.

Afirma que diante disso, cai por terra o primeiro argumento do impugnante que, certamente, não teve tempo de conversar com a analista tributária que acompanhou todo o trabalho fiscal.

Quanto ao segundo argumento defensivo, assevera que é totalmente despropositado, ao afirmar que não foram levados em conta os produtos lançados no final do mês, e no livro fiscal no início do mês seguinte, argumento este de difícil entendimento.

Observa que o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, leva em conta as mercadorias inventariadas no final do exercício anterior que constitui o estoque inicial ou inventário inicial do exercício fiscalizado, ou seja, as mesmas mercadorias, quantidades, unidades de medidas e valores do inventário final coincidem em sua totalidade com o inventário inicial, componente da equação: $\text{Estoque inicial} + \text{Entradas (compras)} - \text{Saídas (vendas)} = \text{Estoque final}$.

Frisa que conforme se verifica, foram levados em consideração para a elaboração do levantamento de estoque dos exercícios de 2007 e 2008, o inventário final do exercício de 2006, que pelas regras do Convênio 57/95 – Sintegra, foi repetido no registro 74 do mês de janeiro de 2007 e assim sucessivamente, ressaltando que todos os dados do inventário constantes do registro 74 foram cotejados com os dados constantes do livro Registro de Inventário sem evidenciar nenhuma diferença entre estes.

Manifesta o entendimento de que a planilha anexada pelo impugnante fica invalidada para os fins a que se propôs, por não apresentar informações sobre estoque inicial e final, saídas e entradas, ou seja, aparentemente trata-se da mesma planilha de conversão que lhe foi enviada, conforme mencionado acima.

No que tange aos pedidos do autuado de cancelamento de penalidades e/ou redução das multas, salienta que não lhe cabe se manifestar.

Finaliza opinando pela procedência parcial do Auto de Infração com exclusão da infração 03.

O autuado se manifestou (fls. 2348 a 2354 – vol. V), consignando que instado a se manifestar, o Fisco ratificou a necessária exclusão do montante quitado, relativo às infrações 05, 06 e 08, e também concordou com a improcedência da infração 03.

Diz que conforme será demonstrado, o entendimento fiscal não merece prosperar, pelas razões a seguir.

Apresenta seus fundamentos para improcedência das infrações 01 e 02, salientando que em sua impugnação, esclareceu, em suma, (i) que há um problema de ordem lógica no argumento fiscal, já que o Fisco impõe a exação de substituição tributária de modo a antecipar o ICMS que seria pago na cadeia posterior da circulação da mercadoria, ao mesmo tempo em que considera que o destinatário tem situação cadastral irregular, o que o impossibilitaria de juridicamente dar saídas tributadas às mercadorias adquiridas; (ii) as infrações partem da premissa de que os destinatários tinham cadastro irregular, quando, da análise dos próprios anexos do Auto de Infração e de amostragem juntada na impugnação (doc. 05 da inicial), há destinatários que tinham situação cadastral regular, destinatários cuja situação cadastral foi baixada em data posterior à data das operações, e, finalmente, um terceiro grupo de destinatários que têm situação cadastral regular, ativa.

Observa que em sua manifestação, o Fisco limitou-se a dizer (1) que o RICMS “*é bastante claro, em seu inciso I do art. 353, combinado com o Art. 61, quanto à obrigatoriedade de o contribuinte efetuar a retenção do ICMS referente à operação subsequente realizado pelo adquirente em situação irregular no cadastro do ICMS*”, e “*já está amplamente entendido, tanto pelo Consef quanto pela Ditri, que o contribuinte do ICMS [...] com sua inscrição estadual irregular [...] é considerado, para todos os efeitos, Contribuinte não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, estando, assim, sujeito às regras do Art. 353 do RICMS/Ba*”; e que (2) o Fisco efetuou “*novo*

batimento das inscrições estaduais”, e confirmou “mais uma vez [...] que à época (momento) das operações todos os adquirentes [...] encontravam-se com as suas inscrições irregulares no cadastro de contribuintes” (cfr. fls. 2318/2321).

Argumenta quanto ao ponto 1 que não se trata de desconhecimento da legislação, mas da simples constatação de que a mesma legislação estadual exige que o contribuinte tenha situação regular para realizar saídas tributadas, e, portanto, o fato posterior sobre o qual se exige o ICMS a título de substituição tributária torna-se logicamente impossível – impossibilidade lógica que, como visto, não é enfrentada pelo Fisco.

Quanto ao ponto 2, diz que o Fisco igualmente não se deteve aos argumentos específicos trazidos na impugnação, inclusive as possíveis contradições entre as informações que o próprio Fisco prestou nos anexos do Auto de Infração e as suas conclusões para manter a autuação, limitando-se, lamentavelmente, a apenas apregoar, de forma genérica, que realizou nova conferência e apurou que os destinatários estariam todos irregulares à época dos fatos.

Assevera que diante disso, não restam dúvidas de que devem ser julgadas improcedentes as infrações 01 e 02, especialmente porquanto há incertezas em relação à premissa fática fiscal de que os destinatários tinham situação cadastral irregular no momento das operações glosadas.

Apresenta suas razões para a improcedência da infração 04, observando que na impugnação esclareceu que houve apenas aproveitamento extemporâneo dos créditos, permitido pela legislação estadual se respeitado o prazo de cinco anos da data do documento (art. 93, § 3º do RICMS/BA), e, ademais, que o crédito extemporaneamente aproveitado o foi devidamente, conforme comprovam as cópias dos livros fiscais de apuração e entradas e planilhas (docs. 09, 10 e 11 da inicial).

Registra que em sua manifestação o Fisco fundamentalmente sustenta que o crédito extemporâneo seria vedado porque o Decreto limitou a utilização do crédito fiscal ao valor correspondente ao “*serviço de transporte efetivamente realizado*”, e, ademais, teria o contribuinte o dever de peticionar à autoridade fazendária, solicitando a autorização para lançamento do crédito extemporâneo, caso fosse legítimo fazê-lo, em atendimento ao art. 101 do RICMS/BA, conforme fls. 2.322/2.323.

Afirma que, no entanto, esse entendimento é equivocado em virtude de, pelo menos, três razões.

Primeiro, porque, como já dito e não refutado diretamente pelo Fisco, o fato de parte dos créditos ter sido apropriada extemporaneamente não significa que tais créditos são ilegítimos; ao contrário, a própria legislação estadual permite o aproveitamento extemporâneo dos créditos, desde que respeitado o prazo de cinco anos da data do documento, conforme art. 93, § 3º do RICMS/BA, cujo teor reproduz, o que, segundo diz, foi de todo observado pela empresa.

Segundo, porque uma interpretação literal do próprio art. 101 do RICMS/BA mencionado pelo Fisco conduziria ao mesmo resultado de legitimidade do crédito extemporâneo, visto que o citado artigo estabelece que a escrituração do crédito fiscal pode ser efetuada tanto no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade ou a prestação do serviço por ele tomado (inciso I) quanto “*no período em que se verificar ou configurar o direito à utilização do crédito*” (inciso II). Aduz que conforme visto, o direito do crédito permanece desde que seja respeitado o prazo de cinco anos previsto no art. 93, § 3º do RICMS/BA.

Terceiro, porque, ainda que assim não fosse, nem o art. 101 do RICMS/BA, muito menos o ato de lançamento podem contrariar a forma como o legislador complementar tratou da questão sob pena de afronta à hierarquia das leis e, em última instância à legalidade. Isso porque a Lei Complementar 87/96 estabelece, no seu art. 23, a legalidade de aproveitamento extemporâneo de créditos de ICMS, desde que respeitado o prazo quinquenal, cuja redação transcreve.

Diz que a propósito, já decidiu o STJ, em caso análogo, que a validade de atos normativos secundários como, por exemplo, o RICMS ou o ato de lançamento, pressupõe a estrita observância

dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam, no caso, a Lei Complementar nº 87/96. Acrescenta que basta a leitura do precedente do Superior Tribunal de Justiça, cujo teor transcreve.

Reitera que caso sejam examinados os créditos apurados e utilizados, incluso os utilizados extemporânea e legalmente, não há que se falar em aproveitamento de créditos presumidos para além dos limites legais, pelo que devem ser julgadas improcedentes todas as exigências relativas à infração 04.

No que concerne às razões para a improcedência da infração 07, ressalta que, a exemplo das infrações anteriores, também nesta a questão não poderia ser mais simples, posto que, estão presentes dois equívocos no trabalho fiscal, no caso, não foram convertidos em quilogramas os produtos que constam do estoque segundo unidades de medida diferentes, como peças ou barras, bem como, não foram levados em conta os produtos lançados no inventário no final do mês, e no livro fiscal no início do mês seguinte.

Aduz que o autuante alega que a auditoria de estoque que levou a cabo teria sido realizada segundo os ditames da Portaria 445/98, tendo levado em conta uma tabela de conversão de unidades de medida e, ademais, que o levantamento quantitativo de estoque é feito em exercício fechado, levando em conta o estoque do final do exercício anterior como inventário inicial, restando invalidada a planilha anexada pelo contribuinte (cfr. fls. 2323/2324). Acrescenta que com isso, decidiu por ignorar a planilha anexada, elaborada a partir dos documentos e livros fiscais concernentes, na qual consta levantamento de todo o estoque, com a conversão dos produtos que estão em diferentes unidades de medida para a unidade de medida em quilogramas, bem como a menção aos produtos lançados no inventário no final do mês e no livro fiscal no início do mês seguinte, demonstrando cabalmente, ponto a ponto, que não há diferenças relevantes entre entradas, de um lado, e saídas e inventário, de outro (cfr. doc. 12 da inicial).

Assegura que se equivoca o Fisco ao manter a conclusão de que as diferenças entre as entradas e saídas e estoque significariam a existência de saídas não tributadas, e, portanto, devem ser igualmente canceladas as exigências relativas à infração 07.

Prosseguindo, diz que sobre as alegações de cancelamento ou redução das penalidades aplicadas, foi silente o Fisco em sua manifestação (conforme fl. 2.325), contudo, no caso das infrações 05, 06 e 08, as multas devem ser canceladas em virtude da extinção do crédito tributário pela via do pagamento, conforme comprova a documentação em anexo, que abarcou também a quitação das multas em epígrafe.

Destaca que no caso das infrações 01, 02, 03, 04 e 07, por sua vez, como comprovado nos tópicos anteriores, não ocorreram as condutas típicas que ensejam as multas aplicadas, e, sendo assim, por óbvio, devem ser canceladas.

Frisa que à parte disso, as penalidades referentes às infrações 01, 02, 03, e 04 são de 60% sobre o valor do imposto ou crédito, ao passo que a penalidade referente à infração 07 é ainda mais gravosa, de 100% sobre o valor do imposto. Acrescenta que conforme ampla doutrina e jurisprudência, multas de tal monta ofendem a vedação de confisco, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, devendo, por isso, ser canceladas.

Salienta que alternativamente, e apenas por argumentar, como a jurisprudência citada acima, de uma maneira geral, entende como não-confiscatória a multa de 30% sobre o valor do tributo, requer sejam reduzidas as penalidades do caso em tela para este patamar. Ato contínuo, a redução também se impõe em virtude do que comanda o art. 108, IV, do CTN, já que *"a multa não pode ser transformada em um instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduar a multa em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos"*.

Conclui reiterando ser necessário o conhecimento e provimento de sua impugnação, com o consequente cancelamento das exigências relativas às infrações 05, 06 e 08 em virtude da exclusão do crédito tributário mediante pagamento, e, ademais, com a improcedência integral das demais infrações 01, 02, 03, 04 e 07, já que, conforme esclarecido supra, as alegadas condutas contrárias à legislação tributária não ocorreram. Sucessivamente, requer sejam decotados do crédito tributário os valores relativos às infrações 03, 05, 06 e 08, que já foram reconhecidas como quitadas, no caso das três últimas, ou improcedente, no caso da primeira, pelo Fisco.

Especificamente em relação às penalidades aplicadas, reitera que: (i) sejam canceladas as multas referentes às infrações 05, 06 e 08 em virtude de pagamento; (ii) sejam canceladas as demais infrações em virtude ou da extinção do crédito tributário, ou da inexistência de conduta ilícita a ensejar as multas; (iii) sejam canceladas as demais infrações, ademais, em virtude do seu caráter confiscatório; (iii) *ad argumentandum tantum*, sejam ao menos reduzidas as demais infrações para 30% sobre o valor do imposto eventualmente devido, outrossim, por aplicação do art. 108, IV, do CTN.

Constam às fls. 2359 a 2362, extrato do Sistema de Gestão da Administração Tributária – SIGAT, referente ao pagamento do valor do débito reconhecido.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de oito infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, dentre as quais este reconheceu as infrações 05, 06 e 08, inclusive realizando o pagamento do valor do débito reconhecido, conforme comprovante acostado aos autos e insurgiu-se integralmente contra as infrações 01, 02, 03, 04 e 07.

Inicialmente, no que concerne à indicação do impugnante para cadastramento dos advogados Sacha Calmon Navarro Coêlho, OAB/MG nº 9.007, e Eduardo Fraga, OAB/BA 10.658, para fins de recebimento das intimações no presente feito, observo que inexistente óbice para o atendimento do pleito e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para os advogados indicados. No entanto, cumpre salientar que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Do exame das peças referentes à infração 01, concluo que assiste razão ao autuante ao manter integralmente este item da autuação.

Isso porque, efetivamente, nos termos do art. 353, inciso I, do RICMS/BA, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, é do contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes.

Assim dispõe o dispositivo regulamentar acima referido:

“Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:

I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes, no caso de tê-las recebido sem o recolhimento antecipado do imposto;”

Observo que o registro feito pelo autuante quanto ao entendimento de que o contribuinte do ICMS que exerce suas atividades comerciais com a inscrição estadual irregular, é considerado, para todos os efeitos, contribuinte não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, estando sujeito às regras

do art. 353, I. do RICMS/BA, de fato, tem sido prevalecente neste CONSEF, bem como nas respostas de consultas dadas pela Diretoria de Tributação da Superintendência de Administração Tributária – DITRI, da SEFAZ/BA.

Também, porque não procede a argumentação defensiva de que no momento das operações glosadas, os destinatários não tinham situação cadastral irregular, haja vista que, a análise das inscrições estaduais identificadas nos três grupos aduzidos na peça de defesa, permite constatar que, no momento da realização das operações os adquirentes relacionados se encontravam com as suas inscrições estaduais irregulares no cadastro de contribuintes, conforme extratos da respectiva situação cadastral extraídos do INC, acostados aos autos pelo autuante às fls. 44 a 60, referente à infração 01.

Diante disso, restando comprovado que os destinatários se encontravam em situação cadastral irregular, a infração 01 é integralmente subsistente.

No respeitante à infração 02, observo que o autuado aplicou a alíquota de 7%, nas vendas a microempresas e empresas de pequeno porte, inscritos como tais no cadastro estadual, contudo, que no momento da realização das operações se encontravam em situação cadastral irregular, conforme extratos da respectiva situação cadastral extraídos do INC, acostados aos autos às fls. 71 a 82, razão pela qual não é aplicável o benefício da redução da carga tributária, resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, conforme previsto no art. 51, § 1º, II, do RICMS/BA.

Desse modo, restando comprovado que os destinatários se encontravam em situação cadastral irregular, a infração 02 é subsistente.

No respeitante à infração 03, verifico que assiste razão ao impugnante quando afirma que não deixou de calcular corretamente os seus encargos tributários em relação às saídas via cupom fiscal, nem tampouco de escriturá-los, razão pela qual solicita o cancelamento deste item da autuação.

Em verdade, conforme admitido pelo próprio autuante e consta nos autos, o procedimento adotado pelo contribuinte, ao emitir uma Nota Fiscal ao final de cada dia englobando as operações com emissão de Cupom Fiscal através de ECF, embora sem previsão regulamentar, não causou prejuízo ao erário público, uma vez que ficou provado que houve o lançamento a débito no livro Registro de Saídas e a consequente transposição para o livro Registro de Apuração do ICMS.

Desse modo, a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS em decorrência de erro na aplicação da alíquota nas saídas de mercadorias tributadas através de cupom fiscal, não procede. Infração insubsistente.

Relativamente à infração 04, constato que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de lançamento de crédito fiscal presumido no registro de Apuração de ICMS, pelas entradas para comercialização de aços planos em valor superior ao permitido, na forma do Decreto nº 7.378/98.

O referido Decreto nº 7.378/98, estabelece que: .

“Art. 1º O estabelecimento industrial consumidor de aços planos poderá utilizar crédito fiscal presumido sobre o valor das entradas das matérias primas classificadas nas seguintes posições da Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado (NCM-SH) e conforme os percentuais constantes do Anexo Único deste Decreto.

Parágrafo único. O crédito presumido de que trata este artigo fica limitado ao valor correspondente ao serviço de transporte:

I - da usina produtora até o estabelecimento industrial;

II - da usina produtora até o estabelecimento comercial;

III - do estabelecimento comercial até o estabelecimento industrial, devendo, neste caso, constar do corpo da nota fiscal que documentar a saída com destino à indústria o valor do serviço de transporte ocorrido nas operações anteriores, ou seja, da usina até o estabelecimento.”.

Conforme se verifica da leitura do decreto acima transcrito, trata-se de um crédito presumido condicionado, limitado ao valor correspondente ao serviço de transporte.

Conforme análise do livro Registro de Apuração do ICMS do contribuinte, cuja cópia encontra-se acostada às fls. 367 a 466, verifica-se que foram realizados lançamentos mensais diretamente no campo “*Crédito do Imposto – 006 – Outros Créditos*”, a título de “*Créditos Presumidos Aços Planos Conf. Planilha*”.

Observe que o autuante solicitou ao contribuinte a remessa das Planilhas referidas, das Notas Fiscais e dos Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas – CTRC correspondentes às entradas mensais, no que foi atendido, conforme cópia às fls. 212 a 362, sendo que, de posse da Planilha enviada e dos documentos fiscais, aduzidos efetuou o batimento com os valores lançados mensalmente no livro Registro de Apuração do ICMS, concluindo que em determinados meses o valor lançado como crédito presumido foi superior ao permitido pelas regras do Decreto nº 7.378/98, conforme demonstrativos constantes dos Anexos 06, 06A, 07 e 07 A, o que motivou a imputação da infração 04.

Salienta que o próprio autuado reconhece que utilizou crédito extemporâneo em uma situação totalmente atípica, uma vez que o Decreto limitou a utilização do crédito fiscal ao valor correspondente ao serviço de transporte utilizado.

Diz que neste caso, não encontrou nenhuma explicação plausível para lançamentos de créditos fiscais extemporâneos. As planilhas anexadas pelo autuado (doc. 11), em nada esclarece ou justifica os tais créditos extemporâneos, que, mais uma vez, entende ser totalmente despropositados e sem apresentar nenhuma consonância com os ditames do Decreto 7.378/98.

Manifesta o entendimento de que caso a empresa tivesse deixado de efetuar o lançamento do crédito presumido em determinado mês ou se o fizesse em valor menor do que o corretamente calculado, deveria peticionar à autoridade fazendária, solicitando autorização para lançamento do crédito fiscal extemporâneo, previsto no Decreto 7.378/98, não utilizado ou utilizado a menos, acostando prova documental do objeto da petição e, após deferimento, efetuar o lançamento na coluna apropriada do livro Registro de Apuração do ICMS com a indicação de se tratar de crédito fiscal extemporâneo, apartado do lançamento do crédito presumido do mês, atendendo também ao disposto no art. 101 do RICMS/BA, que dispõe sobre utilização de crédito fiscal extemporâneo.

Consigna, por fim, que examinando o livro Registro de Apuração do ICMS, conforme cópia às fls. 367 a 466, não identificou qualquer lançamento a título de crédito fiscal extemporâneo, bem como, também não localizou no SIPRO nenhum processo tratando deste assunto.

Por outro lado, verifico que o autuado ao se manifestar sobre as alegações do autuante, consignou que na impugnação esclareceu que houve apenas aproveitamento extemporâneo dos créditos, permitido pela legislação estadual se respeitado o prazo de cinco anos da data do documento (art. 93, § 3º do RICMS/BA), e, ademais, que o crédito extemporaneamente aproveitado o foi devidamente, conforme comprovam as cópias dos livros fiscais de apuração e entradas e planilhas (docs. 09, 10 e 11 da inicial).

Registra que em sua manifestação o Fisco fundamentalmente sustenta que o crédito extemporâneo seria vedado porque o Decreto limitou a utilização do crédito fiscal ao valor correspondente ao “*serviço de transporte efetivamente realizado*”, e, ademais, teria o contribuinte o dever de peticionar à autoridade fazendária, solicitando a autorização para lançamento do crédito extemporâneo, caso fosse legítimo fazê-lo, em atendimento ao art. 101 do RICMS/BA.

Afirma que, no entanto, esse entendimento é equivocado em virtude de, pelo menos, três razões.

Primeiro, porque, como já dito e não refutado diretamente pelo Fisco, o fato de parte dos créditos ter sido apropriada extemporaneamente não significa que tais créditos são ilegítimos; ao contrário, a própria legislação estadual permite o aproveitamento extemporâneo dos créditos, desde que

respeitado o prazo de cinco anos da data do documento, conforme art. 93, § 3º do RICMS/BA, o que foi observado pela empresa.

Segundo, porque uma interpretação literal do próprio art. 101 do RICMS mencionado pelo Fisco conduziria ao mesmo resultado de legitimidade do crédito extemporâneo, visto que o citado artigo estabelece que a escrituração do crédito fiscal pode ser efetuada tanto no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade ou a prestação do serviço por ele tomado (inciso I) quanto “no período em que se verificar ou configurar o direito à utilização do crédito” (inciso II). Aduz que conforme visto, o direito do crédito permanece desde que seja respeitado o prazo de cinco anos previsto no art. 93, § 3º do RICMS/BA.

Terceiro, porque, ainda que assim não fosse, nem o art. 101 do RICMS/BA, muito menos o ato de lançamento podem contrariar a forma como o legislador complementar tratou da questão sob pena de afronta à hierarquia das leis e, em última instância à legalidade. Isso porque a Lei Complementar 87/96 estabelece, no seu art. 23, a legalidade de aproveitamento extemporâneo de créditos de ICMS, desde que respeitado o prazo quinquenal, cuja redação transcreve.

Reitera que, caso sejam examinados os créditos apurados e utilizados, incluso os utilizados extemporânea e legalmente, não há que se falar em aproveitamento de créditos presumidos para além dos limites legais, pelo que devem ser julgadas improcedentes todas as exigências relativas à infração 04.

A análise dos argumentos apresentados pelo impugnante e contestação do autuante, exige que sejam feitas algumas abordagens sobre o que foi dito, para melhor elucidação da lide.

No que tange a afirmativa do autuante de que o autuado deveria, caso tivesse deixado de efetuar o lançamento do crédito presumido em determinado mês ou se o fizesse em valor menor do que o corretamente calculado, peticionar à autoridade fazendária, solicitando autorização para lançamento do crédito fiscal extemporâneo, previsto no Decreto 7.378/98, não utilizado ou utilizado a menos, acostando prova documental do objeto da petição e, após deferimento, efetuar o lançamento na coluna apropriada do livro Registro de Apuração do ICMS com a indicação de se tratar de crédito fiscal extemporâneo, apartado do lançamento do crédito presumido do mês, atendendo também ao disposto no art. 101 do RICMS/BA, que dispõe sobre utilização de crédito fiscal extemporâneo, observo que se apresenta parcialmente correta.

Isto porque, nos termos do art. 101 do RICMS/BA, feito o lançamento extemporâneo o contribuinte fará comunicação escrita à repartição fiscal a que estiver vinculado, se o lançamento ocorrer no mesmo exercício financeiro, sendo que, se o lançamento ocorrer em exercício já encerrado, exigir-se-á, além da comunicação escrita e da observância do prazo de 5 anos, que os serviços prestados ou as mercadorias tenham sido objeto de tributação ou que permaneçam ainda em estoque inventariado, registrando-se o crédito diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos". Ou seja, não há previsão de que seja peticionada a autoridade fazendária autorização para o creditamento extemporâneo, cuja escrituração somente poderia ocorrer após o deferimento, conforme aduzido pelo autuante..

Veja-se o que determina o referido art. 101 do RICMS/BA:

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

I - no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade ou a prestação do serviço por ele tomado;

II - no período em que se verificar ou configurar o direito à utilização do crédito.

§ 1º A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida este artigo somente poderá ser efetuada com observância das seguintes regras:

I - feito o lançamento, o contribuinte fará comunicação escrita à repartição fiscal a que estiver vinculado, se o lançamento ocorrer no mesmo exercício financeiro;

II - se o lançamento ocorrer em exercício já encerrado, exigir-se-á, além da comunicação escrita e da observância do prazo de 5 anos:

a) que os serviços prestados ou as mercadorias tenham sido objeto de tributação ou que permaneçam ainda em estoque inventariado, registrando-se o crédito diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos";

b) que a utilização do crédito fiscal ocorra concomitantemente com o registro da mercadoria na escrita fiscal, quando a mercadoria, embora não inventariada, encontrar-se fisicamente no estoque.

§ 2º Quando a escrituração do crédito fiscal for efetuada fora do período próprio, a causa determinante do lançamento extemporâneo será anotada na coluna "Observações" do Registro de Entradas ou, quando for o caso, na coluna "Observações" do Registro de Apuração do ICMS.

§ 3º Tratando-se de reconstituição de escrita, esta dependerá de prévia autorização da repartição fiscal.

§ 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."

Entretanto, assiste razão ao autuante quando diz que o contribuinte deverá efetuar o lançamento na coluna apropriada do livro Registro de Apuração do ICMS com a indicação de se tratar de crédito fiscal extemporâneo, apartado do lançamento do crédito presumido do mês, haja vista que esta é a determinação do §2º do art. 101, acima reproduzido, ou seja: *Quando a escrituração do crédito fiscal for efetuada fora do período próprio, a causa determinante do lançamento extemporâneo será anotada na coluna "Observações" do Registro de Entradas ou, quando for o caso, na coluna "Observações" do Registro de Apuração do ICMS.*

Já com relação a afirmativa do impugnante de que o fato de parte dos créditos ter sido apropriada extemporaneamente não significa que tais créditos são ilegítimos; ao contrário, a própria legislação estadual permite o aproveitamento extemporâneo dos créditos, desde que respeitado o prazo de cinco anos da data do documento, conforme art. 93, § 3º do RICMS/BA, o que foi observado pela empresa, efetivamente, não merece qualquer reparo.

Contudo, quanto à afirmativa de que caso sejam examinados os créditos apurados e utilizados, incluso os utilizados extemporânea e legalmente, não há que se falar em aproveitamento de créditos presumidos para além dos limites legais, não há como prosperar.

Isto porque, conforme salientado pelo autuante, não foi encontrada qualquer explicação plausível para lançamentos de créditos presumidos extemporaneamente, sendo que, as planilhas anexadas pelo autuado (doc. 11), em nada esclarecem ou justificam os créditos extemporâneos. Ademais, a análise do livro Registro de Apuração do ICMS, conforme cópia às fls. 367 a 466, não permite identificar qualquer lançamento a título de crédito fiscal extemporâneo.

Certamente, caberia ao autuado esclarecer a causa determinante do lançamento extemporâneo do crédito presumido, inclusive anotando na coluna "Observações" do Registro de Entradas ou, na coluna "Observações" do Registro de Apuração do ICMS, o que não foi feito, razão pela qual a ilegitimidade do creditamento não decorre de sua escrituração extemporânea – mesmo porque a escrituração trata-se de matéria de natureza acessória -, mas sim da ausência de comprovação da origem do lançamento, mesmo havendo oportunidade para tanto quando da apresentação da defesa e manifestação posterior.

Diante disso, a infração 04 é integralmente subsistente.

No tocante à infração 07, verifico que o impugnante argumenta como razões para a improcedência deste item da autuação que não foram convertidos em quilogramas os produtos que constam do

estoque segundo unidades de medida diferentes, como peças ou barras, bem como, que não foram levados em conta os produtos lançados no inventário no final do mês, e no livro fiscal no início do mês seguinte.

Frisa que o Fisco alegou que a auditoria de estoque que levou a cabo teria sido realizada segundo os ditames da Portaria 445/98, tendo levado em conta uma tabela de conversão de unidades de medida e, ademais, que o levantamento quantitativo de estoque é feito em exercício fechado, levando em conta o estoque do final do exercício anterior como inventário inicial, restando invalidada a planilha anexada pelo contribuinte (cfr. fls. 2323/2324). Com isso, decidiu por ignorar a planilha anexada pelo contribuinte, elaborada a partir dos documentos e livros fiscais concernentes, na qual consta levantamento de todo o estoque, com a conversão dos produtos que estão em diferentes unidades de medida para a unidade de medida em quilogramas, bem como a menção aos produtos lançados no inventário no final do mês e no livro fiscal no início do mês seguinte, demonstrando cabalmente, ponto a ponto, que não há diferenças relevantes entre entradas, de um lado, e saídas e inventário, de outro.

Vejo também que o autuante esclarece que efetuou o levantamento em conformidade com as disposições da Portaria 445/98, tendo sido utilizado o Sistema Informatizado de Auditoria Fiscal, com lastro nas informações dos arquivos magnéticos enviados pelo contribuinte para a Sefaz, através do Sintegra, devidamente validado e confrontado com os lançamentos nos livros e documentos fiscais apresentados pelo contribuinte à Fiscalização.

Esclarece que após a finalização do roteiro de estoque, tendo constatado diferenças caracterizando tanto omissões de entradas como omissões de saídas de mercadorias tributadas, enviou o Demonstrativo das Omissões para análise da Analista Tributária da empresa, e, se fosse o caso, apresentasse justificativas sobre o resultado encontrado.

Salientou o autuante que a referida Analista Tributária retornou através *e-mail* informando que algumas mercadorias que apresentaram diferenças decorreram de equívocos entre as unidades de medida informadas no Registro 54 (entradas e saídas) e as unidades de medidas inventariadas, e, no mesmo e-mail, enviou uma tabela de conversão que serviu de base para a elaboração de novo levantamento de estoque (fls. 2.326 a 2.343), sendo ainda encontrado diferenças de estoques, objeto deste item da autuação.

Contesta o argumento defensivo de que não foram convertidos em quilogramas os produtos que constam do estoque segundo unidades de medida diferentes, como peças ou barras, afirmando que diante disso, cai por terra este argumento do impugnante.

Quanto ao argumento de que não foram levados em conta os produtos lançados no inventário no final do mês, e no livro fiscal no início do mês seguinte, afirma que é totalmente despropositado, pois, o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, leva em conta as mercadorias inventariadas no final do exercício anterior que constitui o estoque inicial ou inventário inicial do exercício fiscalizado, ou seja, as mesmas mercadorias, quantidades, unidades de medidas e valores do inventário final coincidem em sua totalidade com o inventário inicial, componente da equação: $\text{Estoque inicial} + \text{Entradas (compras)} - \text{Saídas (vendas)} = \text{Estoque final}$.

Assinala que conforme se verifica, foram levados em consideração para a elaboração do levantamento de estoque dos exercícios de 2007 e 2008, o inventário final do exercício de 2006, que pelas regras do Convênio 57/95 – Sintegra, foi repetido no registro 74 do mês de janeiro de 2007 e assim sucessivamente, ressaltando que todos os dados do inventário constantes do registro 74 foram cotejados com os dados constantes do livro Registro de Inventário sem evidenciar nenhuma diferença entre estes.

Quanto à planilha anexada pelo impugnante, diz que fica invalidada para os fins a que se propôs, por não apresentar informações sobre estoque inicial e final, saídas e entradas, ou seja,

aparentemente trata-se da mesma planilha de conversão que lhe foi enviada, conforme mencionado acima.

A análise dos elementos acostados aos autos atinente à esta infração permite constatar que assiste razão ao autuante quanto a este item da autuação.

Efetivamente, descabe o argumento defensivo de que não foram convertidos em quilogramas os produtos que constam do estoque segundo unidades de medida diferentes, como peças ou barras, haja vista que se verifica claramente que isto foi feito no levantamento fiscal, conforme as planilhas e demonstrativos elaborados pelo autuante.

Também não pode prosperar o argumento defensivo de que não foram levados em conta os produtos lançados no inventário no final do mês, e no livro fiscal no início do mês seguinte, tendo em vista que houve sim a consideração do estoque inicial ou inventário inicial do exercício fiscalizado. Ou seja, as mesmas mercadorias, quantidades, unidades de medidas e valores do inventário final coincidem em sua totalidade com o inventário inicial.

Dessa forma, considerando que no levantamento levado a efeito pelo autuante foram constatadas diferenças tanto de saídas como de entradas, sendo o imposto exigido tomando por base a diferença de maior expressão monetária, no caso, a das saídas tributáveis, que restou devidamente comprovada, a infração 07 é integralmente subsistente.

Quanto à argumentação defensiva referente às multas, vale consignar que o reconhecimento das infrações 05,06 e 08, acompanhado do respectivo pagamento, não afasta a imposição das multas, portanto, não sendo cabível o cancelamento, conforme aduzido pelo impugnante.

No que concerne à alegação defensiva de que as multas têm o caráter confiscatório, saliento que as multas indicadas no Auto de Infração em exame estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo competência para apreciação do seu aspecto confiscatório.

No tocante à redução ou cancelamento das multas, cumpre observar que por se tratar de multas por descumprimento de obrigação principal a competência para apreciação do pedido é da Câmara Superior deste CONSEF.

Diante do exposto, as infrações 01,02,04,05,06, 07 e 08 são subsistentes e a infração 03 insubsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207098.0004/11-1**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$868.007,22**, acrescido das multas de 60% sobre R\$444.316,54 e 70% sobre R\$423.690,68, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e”, “f”, VII, alínea “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, cabendo homologação do valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2012.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR