

A. I. Nº - 269133.1212/12-1
AUTUADO - RODRIGUES & VENTURIM LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ CÍCERO DE FARIAS BRAGA
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 19. 11.2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0261-01/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS POR CONSUMIDOR FINAL. O contribuinte não procedeu na forma regulamentar o registro das operações de devoluções. Infração caracterizada. **2. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL.** A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. A imputação diz respeito à falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, enquanto a matéria fática diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. O próprio autuante, na informação fiscal, admitiu ter incorrido em equívoco quanto a este item do lançamento, sugerindo a alteração para a infração efetivamente praticada pelo contribuinte. Por implicar mudança do fulcro da imputação, não como dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Infração nula. **3. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL.** O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito. É nulo o lançamento efetuado com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da vinculação e dificultando o exercício do direito de defesa. Infração nula. **4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL.** Incabível a exigência fiscal relativamente ao período no qual o contribuinte efetuou o pagamento do imposto, mesmo fora do prazo, mas antes do início da ação fiscal. Infração parcialmente subsistente. **b) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO.** Alegação defensiva de que o autuante desconsiderou na apuração do imposto o valor do crédito fiscal destacado na nota fiscal não procede, haja vista que o demonstrativo elaborado pela Fiscalização identifica claramente que o referido crédito fiscal foi considerado. Infração subsistente. **c) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.** Descabe a argumentação defensiva de que o imposto

exigido neste item da autuação também foi exigido na infração 04, o que caracteriza exigência em duplicidade. Em verdade, a infração 04 cuida de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial, enquanto este item da autuação (infração 06) versa sobre a falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, tratando-se, portanto, de exigências fiscais distintas. Infração subsistente. Acolhidas as arguições de nulidades atinentes às infrações 02 e 03. Rejeitada a nulidade arguida referente à infração 04. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/12/2012, formaliza o lançamento de crédito tributário no valor de R\$795.683,50, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas a consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$40.549,69, acrescido da multa de 60%;
2. Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro, fevereiro, julho, setembro e novembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.407,53, acrescido da multa de 60%;
3. Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de abril, junho e outubro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$70.721,61, acrescido da multa de 60%;
4. Utilizou a maior crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação ou do exterior, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, janeiro a outubro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$512.889,90, acrescido da multa de 60%;
5. Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização, nos meses de fevereiro e maio de 2011, junho de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.256,85, acrescido da multa de 60%;
6. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização, nos meses de maio, julho a outubro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$168.857,93, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 566 a 593) consignando que discorda completamente do entendimento firmado pelo autuante, e por ter sido o Auto de Infração lavrado em total desconformidade com a legislação tributária pertinente, torna-se indispensável a interposição da presente impugnação administrativa.

Rechaça a acusação fiscal atinente à infração 01, afirmando que a alegação do autuante de que “faltou uma declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução na nota fiscal ou em documento apartado, constando a espécie e o número do seu documento de identidade, conforme demonstrativo (Anexo 01)”, não merece prosperar, pelos motivos que passa a apresentar.

Diz que conforme documentos anexados para comprovar a devolução mercadoria, emite uma nota fiscal de entrada da mercadoria devolvida e junta a referida nota o cupom fiscal do cliente, registrando ainda na nota todos os dados do cliente comprador e do cupom fiscal emitido. Além

disso, a partir do ano de 2013, passou a exigir um termo/declaração de devolução da mercadoria, tudo conforme documentos acostados.

Afirma que dessa forma, inequivocamente comprovada a devolução da mercadoria, devido o crédito do imposto indevidamente recolhido, na medida em que inexistente o fato gerador da obrigação. Registra que, ao contrário do exposto pelo autuante, o RICMS/BA exige para a garantia do crédito do ICMS decorrente de devolução de mercadorias, apenas prova inequívoca da devolução, o que sem dúvida alguma está cabalmente provado, conforme documentos anexados. Reproduz o art. 653 do RICMS/97.

Aduz que dessa forma, o entendimento do autuante, no sentido de desconsiderar o crédito decorrente da devolução de mercadorias, pelo simples fato de não constar “uma declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução da mercadoria, constando a espécie e o número do seu documento de identidade” é uma exigência que não encontra amparo legal na legislação pertinente, pelo que se revela absolutamente ilegal.

Conclui requerendo a anulação deste item da autuação.

No que tange à infração 02, afirma que não tem qualquer respaldo na fundamentação jurídica utilizada pelo autuante. Transcreve os artigos 91, 92 e 124 do RICMS/97. Diz que analisando a fundamentação jurídica e os artigos utilizados pela Fiscalização para a lavratura do Auto de Infração e apuração do suposto débito tributário, verifica-se uma total incoerência de fundamentação.

Aduz que é fácil perceber que nem nos artigos 91, 92 e 124 do RICMS/97, nem na fundamentação jurídica utilizada pela Fiscalização é possível identificar a suposta infração tributária apontada. Afirma que tal omissão cometida pelo autuante macula a lavratura do Auto de Infração, que está totalmente vinculado a sua motivação.

Salienta que o lançamento é um ato administrativo vinculado, que se submete integralmente as delimitações previamente delineadas pela norma jurídica, logo, não constando no Auto de Infração uma fundamentação jurídica adequada e suficiente para identificar a suposta infração tributária cometida, como nesta hipótese ocorreu, indispensável a anulação do lançamento.

Diz, ainda, que apesar de não constar na fundamentação da infração 02 qualquer indicativo da origem do débito apurado, o que por si só já macula o Auto de Infração, conforme anteriormente afirmado, identificou que o Anexo II, apresenta um “demonstrativo de crédito indevido sem documentação fiscal comprobatória do direito ao referido crédito – 2011”, sendo que, ali, talvez, possa se identificar a origem da cobrança pois, segundo o referido Anexo II, os valores apurados decorrem de utilização indevida de crédito de ICMS, na medida em que insuficiente a documentação fiscal comprobatória do direito ao crédito.

Tece outros comentários sobre este item da autuação e, por fim, requer a anulação do Auto de Infração em relação a infração 02, na medida que inexiste qualquer violação a legislação tributária estadual, bem como está cabalmente provado a utilização adequada do crédito fiscal de ICMS devido ao Estado da Bahia, no período objeto da autuação, no caso, 01/2011, 02/2011, 07/2011, 09/2011 e 11/2011.

No que concerne à infração 03, diz que o autuante identificou dois débitos sob fundamentos legais diversos, razão pela qual o Auto de Infração, neste particular, deve ser anulado por dois motivos distintos.

Alega a existência de vício formal do Auto de Infração por inadequada fundamentação jurídica e legal da autuação.

Salienta que a infração 03 padece do mesmo vício da infração 02, qual seja, a incorreta fundamentação jurídica e legal do Auto de Infração, maculando-o de vício, por desrespeito ao princípio da motivação que norteia a atividade de lançamento, como típica manifestação de ato administrativo vinculado.

Observa que no primeiro débito, apurou-se um valor de R\$239,10, sob o fundamento de violação ao art. 124, inciso I, do RICMS. Já no segundo débito, apurou-se um valor de R\$ 70.482,51, sob o fundamento de violação ao art. 2º, I, e art. 32 da Lei 7.014/96 c/c art. 332, inciso I, do RICMS, com redação dada pelo Decreto nº 13.780/12. Alega, entretanto, que as supostas infrações não têm qualquer respaldo na fundamentação jurídica utilizada pelo autuante.

Assinala que segundo a fundamentação do autuante, o débito decorre de utilização indevida de crédito fiscal, porém, nem no artigo 124, inciso I, do RICMS/97, nem nos art. 2º, I e art. 32 da Lei 7.014/96 c/c art. 332, inciso I, do RICMS, com redação dada pelo Decreto nº 13.780/12, muito menos na fundamentação jurídica utilizada pela fiscalização é possível identificar a suposta infração tributária apontada. Sustenta que tal omissão cometida pelo autuante macula a lavratura do Auto de Infração, que está totalmente vinculado a sua motivação.

Frisa que a lavratura de Auto de Infração, como típica manifestação da atividade administrativa de lançamento, é um ato administrativo vinculado, que se submete integralmente as delimitações previamente delineadas pela norma jurídica, ou seja, cujo objeto foi prévia e objetivamente tipificado de maneira a permitir um único comportamento possível em face de uma situação. Invoca nesse sentido o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, reproduzindo-o.

Conclui afirmando que não constando no Auto de Infração uma fundamentação jurídica adequada e suficiente para identificar a suposta infração tributária cometida, como nesta hipótese ocorreu, indispensável a anulação do lançamento de ofício.

Prosseguindo, diz que conforme anteriormente consignado, apesar de não constar na fundamentação da infração 03 qualquer indicativo da origem do débito apurado, o que por si só já macula o Auto de Infração, identificou que o Anexo III, apresenta um “demonstrativo da falta de recolhimento do ICMS NORMAL – jan 2011 a out 2012”, e ali, talvez, possa-se identificar a origem da cobrança, pois, segundo o referido Anexo III, os valores apurados decorrem do não pagamento do “ICMS NORMAL” no período indicado.

Ressalta que, inobstante a falha formal do Auto de Infração, em que não consta a fundamentação adequada da autuação, o suposto débito apontado não existe.

Registra que, no primeiro débito, apurou-se um valor de R\$ 239,10, sob o fundamento de violação ao art. 124, inciso I do RICMS e em decorrência de uma divergência entre o valor escriturado e o valor pago, porém, conforme documentos acostados, esta diferença não existe, pelo que indevida a cobrança neste particular.

Já no segundo débito, apurou-se um valor de R\$ 70.482,51, sob o fundamento de violação ao art. 2º, I e art. 32 da Lei 7.014/96 c/c art. 332, inciso I, do RICMS, com redação dada pelo Decreto nº 13.780/12, entretanto, conforme documentos acostados, o valor exigido na competência junho de 2012, já foi pago, conforme confirmado pela própria Fiscalização, de acordo com o Anexo IV e Anexo VIII do Auto de Infração.

Consigna que, caso não acolhida a anulação integral do Auto de Infração em relação a infração 03, o que admite apenas para argumentar, requer a revisão do mesmo, para que sejam excluídos os valores de: R\$239,10 e R\$ 47.212,19, que já foram integralmente pagos, subsistindo apenas o valor de R\$23.270,32, referente a competência 10/2012.

Relativamente à infração 04, diz que da análise da fundamentação jurídica e os artigos utilizados pelo autuante para a lavratura do Auto de Infração e apuração do suposto débito tributário, conclui-se que sob o pretexto de desconsiderar o crédito fiscal do “ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL”, na verdade, pretende-se cobrar novamente o valor integral do “ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL” que, como consta no Anexo IV do Auto de Infração e nos documentos acostados, já está efetivamente pago.

Assevera que pretende o autuante, na prática, proceder um verdadeiro *bis in idem*, ao cobrar em duplicidade valor a título de ICMS que já pagou nas etapas anteriores.

Afirma que a pretensão do Fisco viola frontalmente o princípio da não cumulatividade do ICMS, e afronta o artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, cuja redação transcreve.

Diz que para ratificar a ilegalidade da autuação e os argumentos para a anulação do Auto de Infração, apresenta análise dos valores e as datas dos pagamentos do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL que efetuou, conforme demonstrativo.

Observa que em relação as competências apontadas (JAN/11 a MAI/11; JUL/11; OUT/11 a JAN/12; MAR/12; ABR/12; MAIO/12; e JUN/12), o prazo para pagamento do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL foi rigorosamente observado. Diz que desse modo, totalmente indevida a autuação fiscal, uma vez que rigorosamente cumprido o que dispõe o art. 125, § 7º do RICMS/97 e no art. 332, § 2º do RICMS/12.

Alega que se pagou no prazo previsto o valor devido a título de ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL, não há motivos para negar o seu direito ao crédito fiscal, muito menos pretender cobrá-lo novamente a mesmo título.

Destaca, ainda, que as competências em que o ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL foi pago, porém, com atraso foram JUN/11, AGO/11, SET/11, FEV/12, restando evidente em relação a estas competências, a pretensão da Fiscalização no sentido de cobrar novamente o valor do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL, que já pago, mesmo com atraso, sob o argumento de descaracterização do aproveitamento de crédito fiscal, em decorrência da mora no pagamento deste imposto.

Afirma que o Fisco não está desconsiderando o crédito fiscal utilizado no cálculo do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL, mas sim cobrando novamente todo o ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL que já foi quitado.

Diz que a pretensão é indevida, pois, na prática, a conduta do autuante importa em verdadeiro *bis in idem*, uma vez que importa na cobrança em duplicidade de ICMS que já foi pago, conforme se comprova no Anexo IV do Auto de Infração e nos documentos anexados. Acrescenta que a pretensão do Fisco viola frontalmente o princípio da não cumulatividade do ICMS, e afronta o artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, cujo teor reproduz.

Conclui que a exigência fiscal é indevida e ilegal.

Continuando, alega que a infração 04, padece de grave vício formal, a ensejar sua completa anulação, qual seja: incorreta fundamentação jurídica e legal do Auto de Infração, maculando-o de vício, por desrespeito ao princípio da motivação que norteia a atividade de lançamento, como típica manifestação de ato administrativo vinculado.

Observa que a Fiscalização lhe autuou nas hipóteses do artigo 61, inciso IX; artigo 93, inciso I-A; artigo 101, § 4º e artigo 125, inciso II, §§ 7º e 9º do RICMS/97, para os fatos geradores ocorridos até março de 2011. Para os fatos geradores ocorridos a partir de abril de 2012 até outubro de 2012, foi autuado nas hipóteses do artigo 31 da Lei 7.014/96 c/c artigo 309, inciso II; artigo 314 e artigo 315 do RICMS, com a redação dada pelo Decreto nº 13.780/2012.

Salienta que analisando a fundamentação legal e jurídica utilizada pela Fiscalização, constata-se que sua pretensão é glosar e cobrar a utilização do crédito fiscal utilizado para o cálculo e pagamento do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL, no entanto, o valor da autuação correspondeu ao total do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL, e não ao valor do crédito fiscal, que evidentemente não representa a totalidade do valor do ICMS pago.

Observa que o ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL é uma antecipação de parte do imposto, que não encerra a fase de tributação da mercadoria, e é calculado aplicando-se a alíquota interna sobre o valor da operação constante no documento fiscal de aquisição, excluindo-se do valor obtido o crédito fiscal destacado.

Aduz que se verifica que o valor do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL não corresponde ao valor do crédito fiscal, sendo este apenas o valor correspondente ao ICMS já pago nas operações anteriores e que deve ser deduzido no cálculo do novo imposto a pagar. Apresenta dois exemplos retirados do

site da Secretaria da Fazenda da Bahia que transparecem a forma de cálculo deste imposto e, segundo diz, evidencia a incoerência do Auto de Infração.

Sustenta que diante da incoerência entre a fundamentação jurídica e legal do Auto de Infração, isto é, glosa do crédito fiscal e o valor apurado, valor integral do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL, indispensável a anulação do lançamento em relação a infração 4, por desrespeito ao princípio da motivação da atividade de lançamento.

No que diz respeito à infração 05, afirma que conforme documentos acostados, o valor do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL foi integralmente pago, não havendo diferenças a se recolher. Acrescenta que, além disso, o Auto de Infração deve ser anulado nesta parte, pois o autuante desconsiderou na apuração do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL o valor do crédito fiscal destacado na nota fiscal.

Diz que conforme já afirmado, o ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL é uma antecipação de parte do imposto, e é calculado aplicando-se a alíquota interna sobre o valor da operação constante no documento fiscal de aquisição, excluindo-se do valor obtido o crédito fiscal destacado, assim sendo, o valor apurado, ainda que indevido, está incorreto, pois não foi deduzido o valor do crédito fiscal a que faz jus, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Conclui requerendo a anulação da infração 05.

Quanto à infração 06, alega que está sendo autuado duas vezes pelos mesmos fatos e argumentos, haja vista que os valores apurados na infração 06 correspondem às competências não pagas no ano de 2012, e que já foram apuradas e cobradas na infração 04.

Consigna que reconhece como devidos os valores apurados pela Fiscalização como em aberto, referentes às competências de maio, julho, agosto e setembro de 2012 e outubro de 2011, conforme demonstrativo que apresenta.

Salienta que o Anexo 04 da presente autuação e o livro Registro de Apuração de ICMS anexados, evidenciam os valores em aberto, entendendo-os como devidos.

Entretanto, diz que os valores apurados na infração 06 já estão sendo cobrados na infração 04, e não podem ser novamente exigidos. Diz ainda que, além disso, os valores apurados no Anexo 06 deste item da autuação estão em desconformidade com os livros fiscais e documentos, e não há qualquer fundamentação por parte do autuante para justificá-los.

Frisa que para ficar clara incoerência dos valores apurados na infração 06, indispensável compará-los com os valores apurados no livro Registro de Apuração de ICMS e no Anexo 04 do próprio Auto de Infração, conforme quadro comparativo que apresenta.

Diz que se comparando os valores apurados na infração 04 e 06, verifica-se claramente a cobrança em duplicidade do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL nas competências indicadas. Acrescenta que a afirmação é claramente comprovada com a comparação dos valores apurados nas duas infrações e, principalmente, na identidade de valores nas competências AGO/12 e OUT/12.

Consigna que em relação às competências MAI/12, JUL/12 e SET/12 é importante ainda impugnar os valores apurados, pois estes não correspondem aos valores apontados no Anexo 04; não estão em conformidade com os valores apurados no Livro Apuração de ICMS; e não foram justificados no Anexo 06 do presente Auto de Infração.

Diz que, em síntese, os valores apurados na infração 06 são indevidos, pois já foram apurados e cobrados na infração 04, além do que, em relação às competências MAI/12, JUL/12 e SET/12, além da cobrança em duplicidade, o valor apurado está em total desconformidade com o valor devido, conforme Anexo 04 do Auto de Infração e livro Registro de Apuração do ICMS.

Conclui requerendo a anulação da infração 06, por ser a cobrança totalmente indevida.

Finaliza a sua peça defensiva requerendo a insubsistência do Auto de Infração com a declaração de sua anulação.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 1.158 a 1.163 – vol. VI) consignando quanto à infração 01 que, para que haja prova inequívoca da devolução nas hipóteses do art. 653 do RICMS/97, em vigor até 31/03/2012, o estabelecimento recebedor deverá adotar alguns procedimentos, conforme consta no § 2º do mesmo artigo, cujo texto reproduz, e como o contribuinte não obteve a declaração assinada pela pessoa que efetuou a declaração que consta no inciso II do § 2º deste mesmo artigo, deixou ao seu ver de provar inequivocamente a devolução e, consequentemente, o direito ao crédito.

Diz que o mesmo raciocínio vale para o período de 01/03/2012 a 31/10/12 só que o enquadramento da infração deve observar o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 13.780/12, que entrou em vigor em 01/03/2012 [01/04/2012], conforme o art. 454, cuja redação transcreve.

No que tange à infração 02, admite que realmente existe inconsistência na determinação da infração e no texto das informações complementares da infração, onde ao invés de constar a infração com código 02.01.01 – “Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios” no SEAI – Sistema de Emissão de Auto de Infração, deve constar a infração 02.01.42 – “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito” e no texto das informações complementares da infração deve constar o seguinte: “Conforme Demonstrativo (anexo 02), tendo sido apresentadas 3ª e 4ª vias (em anexo a este demonstrativo) dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC), contrariando o disposto no art. 97, IX do RICMS-BA/97.” Com relação ao enquadramento, multa aplicada e demais valores, diz que deve ser mantido o que consta no Auto de Infração, acrescentando-se apenas ao enquadramento o art. 97, IX, do RICMS-BA/97.

No que concerne à infração 03, discorda da opinião do defendente no que se refere ao enquadramento, afirmando que este se encontra correto, em virtude de tratar-se de falta de recolhimento do ICMS normal conforme consta no Auto de Infração com código 02.01.01 - “Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios”. Entretanto, admite que existe incoerência no texto das informações complementares da infração, pois onde se lê: “Utilizações indevidas de crédito fiscal antes do mês de pagamento da antecipação parcial, ocorridas de jan/11 a jun/12 e utilizações indevidas de crédito fiscal sem pagamento da antecipação parcial de jul/12 a out/12, conforme demonstrativo (anexo 04), registro de apuração (anexo 07), relações de daes anos 2011 e 2012 (anexo 08) e Denúncias Espontâneas 6000000649115 e 6000000110127 (anexo 09)” deve-se alterar para: “Deixou de recolher ICMS normal, conforme demonstrativo (anexo 03), registros de apuração 2011 e 2012 (anexo 07) e relação de documentos de arrecadação estadual - daes (anexo 08)”.

Relativamente à infração 04, diz que, em primeiro lugar, não procede o argumento defensivo de que a pretexto de desconsiderar o crédito fiscal do ICMS antecipação tributária parcial, que se pretenda cobrar novamente o valor integral do ICMS antecipação parcial, tendo em vista que os valores pagos pelo autuado, devem ser compensados posteriormente, após o julgamento do Auto de Infração, cabendo ao contribuinte esta iniciativa, através de requerimento junto à INFAZ de Teixeira de Freitas ou, se for o caso, por determinação do CONSEF, constante na decisão do Auto de Infração. Aduz que, em segundo lugar, o fato do impugnante recolher o ICMS antecipação parcial dentro do prazo, não o autoriza a se creditar antes do mês de pagamento, conforme o art. 101, § 4º, do RICMS-BA/97 e art. 309, II, do RICMS-BA/12, cuja redação reproduz, e muito menos quando feito em atraso, inclusive Denúncias Espontâneas, ou até mesmo sem recolher, conforme pode ser observado no demonstrativo de crédito indevido antecipação parcial – jan/2011 a out/2012, Anexo 04, e livro Registro de Apuração do ICMS, Anexo 07, e relação de DAEs.

Salienta que a infração 01.02.74, conforme está descrita no Auto de Infração, inclusive com a citação do demonstrativo, Anexo 04, e Anexos 07, 08 e 09, que não deixam dúvida de que se trata da utilização de crédito indevido, referente ao valor da antecipação parcial integral a recolher a cada mês e não crédito fiscal utilizado para o cálculo e pagamento do ICMS antecipação parcial como alega o defendente, de forma incoerente, pois, no início da defesa desta infração ficou bem claro para o mesmo, que se trata da cobrança do valor integral do ICMS antecipação parcial em cada mês.

No respeitante à infração 05, afirma que está devidamente comprovada, conforme demonstrativo da antecipação parcial recolhido a menos – jan/2011 a out/2012, Anexo 05, e diferentemente do exposto pelo contribuinte considerou no cálculo da antecipação parcial a recolher os valores, referentes aos créditos destacados nas notas fiscais, como se pode observar no referido demonstrativo, Anexo 05.

Quanto à infração 06, diz que o autuado mais uma vez confunde a autuação do crédito indevido da antecipação parcial, antes do seu recolhimento ou mesmo sem pagamento, com a falta de recolhimento da antecipação parcial.

Salienta que o defendente não se insurge contra os valores do demonstrativo de crédito indevido antecipação parcial, Anexo 04, e como ele mesmo diz: “O anexo 04 da presente autuação e Livro de Apuração de ICMS em anexo evidenciam os valores em aberto. E em relação a estas competências o impugnante não se insurge, entendendo-as como devidas.” (folha 591).

Diz que conforme se pode observar, não existe incoerência em relação a infração em tela, pois, a autuação constante no demonstrativo da antecipação parcial a recolher, Anexo 06, e que se refere aos meses de maio/12, julho/12, agosto/12, setembro/12 e outubro/12 está em conformidade e também justificada através dos livros e documentos fiscais acostados aos autos. Acrescenta que se deve atentar ainda para as observações que se encontram no demonstrativo, Anexo 06.

Conclui dizendo que em função das inconsistências ocorridas, e já devidamente explicitadas, referentes às infrações 02 e 03, o contribuinte deve ser intimado a apresentar defesa no prazo de 30 dias, após a ciência da informação fiscal, entretanto a defesa deve ser em relação às infrações 02 e 03, visto que, sobre as demais infrações este já se manifestou dentro do prazo legal.

Cientificado sobre a informação fiscal o autuado se manifestou (fls. 1.167/1.168 – vol. VI) dizendo que, em verdade, o autuante reconheceu o vício formal do autuação em relação as supostas infrações 02 e 03, reenquadrando a autuação e reabrindo corretamente um prazo para defesa.

Alega, entretanto, que os novos enquadramentos jurídicos dados não afetam em nada a sua defesa, uma vez que subsistem ilegalidades materiais insanáveis que maculam por completo o presente Auto de Infração. Afirma que não é um novo enquadramento jurídico que alterará as ilegalidades apontadas na defesa já apresentada. Consigna que nesse raciocínio, ratifica integralmente sua defesa anterior, inclusive em relação aos argumentos apresentados em relação as infrações 02 e 03, protestando pelo provimento do recurso e a insubsistência do Auto de Infração.

Cientificado sobre a manifestação do contribuinte o autuante se pronunciou (fl. 1.178 – vol. VI), dizendo que o autuado apenas ratificou a defesa anterior, inclusive em relação s infrações 02 e 03, não se manifestando sobre as correções das inconsistências apresentadas nas infrações 02 e 03.

Finaliza mantendo o Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de seis infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, as quais foram objeto de impugnação.

No que concerne à infração 01, verifico que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidores finais sem a devida comprovação.

Observe que o autuante para fundamentar este item da autuação acostou aos autos demonstrativos referentes a apuração do imposto que elaborou, assim como cópias das notas fiscais de entradas emitidas pelo autuado – por se tratar de devoluções feitas por pessoas físicas - que serviram para apropriação dos créditos fiscais considerados indevidos pela Fiscalização.

De início, observo que existe expresse disciplinamento no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.784/97 - RICMS/BA/97 -, sobre a devolução de mercadoria efetuada

por pessoa não obrigada a emissão de nota fiscal, consoante o art. 653, do referido RICMS/BA/97, cuja redação é a seguinte:

Art. 653. O estabelecimento que receber, em virtude de garantia, troca, inadimplemento do comprador ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de Nota Fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.

(...)

§2º Nas hipóteses deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:

I - emitir Nota Fiscal, na entrada das mercadorias, mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;

II - obter, na Nota Fiscal (entrada) referida no inciso anterior ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;

(...)

Conforme consignado no *caput* do artigo 653 do RICMS/BA, há previsão de utilização de crédito fiscal de ICMS por parte do contribuinte, nos casos de devolução de mercadoria realizada por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas não obrigadas à emissão de nota fiscal.

Em verdade, não se trata de qualquer beneplácito do legislador, mas sim total respeito ao direito do contribuinte, haja vista que ao vender a mercadoria este se debita do imposto, o qual será objeto de apuração mensal e, por consequência, implicará em dedução do crédito fiscal porventura existente na sua escrita fiscal ou recolhimento do saldo devedor apurado. Portanto, plenamente admissível o creditamento fiscal feito em tais situações.

Entretanto, estabeleceu o legislador a indispensabilidade de *prova inequívoca da devolução* para que o crédito fiscal apropriado seja legitimado.

Também nesse caso não laborou em excesso o legislador, pois, apenas exigiu para legitimação do crédito fiscal que houvesse a comprovação do desfazimento do negócio ou troca da mercadoria, por parte do contribuinte. Afinal, não se pode perder de vista que apesar de se tratar de uma obrigação tributária acessória, a comprovação da devolução deve ser feita da forma como estabelecida na legislação do ICMS - de forma inequívoca - haja vista que o creditamento levado a efeito pelo contribuinte interfere diretamente na apuração do imposto, ou seja, no cumprimento da obrigação principal.

Assim sendo, cabe ao sujeito passivo recebedor da devolução comprovar a sua ocorrência mediante o cumprimento das obrigações previstas no §2º transcrito acima.

No presente caso, conforme se verifica nos autos, o autuado emitiu a nota fiscal de entrada referida no inciso I do §2º do artigo 653, contudo, o exame desses documentos fiscais permite constatar a que eles não atendem às determinações contidas no inciso II do referido dispositivo regulamentar, pela ausência de um elemento primacial para comprovação da devolução e, conseqüentemente, do creditamento, que é a *declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade*.

Entendo que a declaração se apresenta como elemento primacial para comprovação da devolução, haja vista que, além de confirmar a efetividade da devolução, o declarante também poderá sofrer as sanções legais se, porventura, prestar uma declaração inverídica.

Noto que na defesa o autuado alega que os elementos apresentados comprovam as devoluções e que a partir do ano de 2013, passou a exigir um termo/declaração de devolução da mercadoria.

Ora, a exigência da *declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade*,

encontra-se prevista no RICMS/BA/97 muito antes do período objeto da autuação - 2011/2012 – não existindo razão plausível para o contribuinte somente passar a cumprir essa obrigação a partir de 2013.

Diante disso, este item da autuação é subsistente.

No que tange à infração 02, verifico que o próprio autuante admite a existência de inconsistência na determinação da infração e no texto das informações complementares da infração.

Diz que ao invés de constar a infração com código 02.01.01 – *“Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios”* no SEAI – Sistema de Emissão de Auto de Infração, deve constar a infração 02.01.42 – *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito”*.

Acrescenta que no texto das informações complementares da infração deve constar o seguinte: *“Conforme Demonstrativo (anexo 02), tendo sido apresentadas 3ª e 4ª vias (em anexo a este demonstrativo) dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC), contrariando o disposto no art. 97, IX do RICMS-BA/97.”*

Certamente que em respeito aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, a sugestão do autuante não pode prosperar, haja vista que a descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável.

No presente caso, a imputação diz respeito à falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, enquanto a matéria fática se refere à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.

Por implicar mudança do fulcro da imputação, não há como dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, sendo este item da autuação, com fulcro no art. 18, do RPAF/99.

Nos termos do art. 21 do mesmo RPAF/99, recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas.

Quanto à infração 03, constato que assiste razão ao impugnante quando argui a nulidade do lançamento, por existência de vício formal, decorrente de inadequada fundamentação jurídica e legal da autuação.

Noto que o próprio autuante, na informação fiscal, apesar de divergir do entendimento do autuado, admite a existência de incoerência no texto das informações complementares da infração, dizendo que, onde se lê: *“Utilizações indevidas de crédito fiscal antes do mês de pagamento da antecipação parcial, ocorridas de jan/11 a jun/12 e utilizações indevidas de crédito fiscal sem pagamento da antecipação parcial de jul/12 a out/12, conforme demonstrativo (anexo 04), registro de apuração (anexo 07), relações de daes anos 2011 e 2012 (anexo 08) e Denúncias Espontâneas 6000000649115 e 6000000110127 (anexo 09)”* deve-se alterar para: *“Deixou de recolher ICMS normal, conforme demonstrativo (anexo 03), registros de apuração 2011 e 2012 (anexo 07) e relação de documentos de arrecadação estadual - daes (anexo 08)”*.

No caso deste item da autuação constato que o lançamento não pode prosperar, na forma como efetivado, haja vista que as informações constantes no Auto de Infração não permitem identificar claramente sobre o que está sendo acusado o contribuinte.

Conforme descrito no Auto de Infração este item da autuação consta: *“Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios – enquanto nas informações complementares desta mesma infração há o registro de que se trata de “Utilizações indevidas de crédito fiscal antes do mês de pagamento da antecipação parcial, ocorridas de jan/11 a jun/12 e utilizações indevidas de crédito fiscal sem pagamento da antecipação*

parcial de jul/12 a out/12, conforme demonstrativo (anexo 04), registro de apuração (anexo 07), relações de daes anos 2011 e 2012 (anexo 08) e Denúncias Espontâneas 6000000649115 e 6000000110127 (anexo 09).”

Verifico que o próprio autuante sugere a alteração do texto para: “*Deixou de recolher ICMS normal, conforme demonstrativo (anexo 03), registros de apuração 2011 e 2012 (anexo 07) e relação de documentos de arrecadação estadual - daes (anexo 08)*”

É certo que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. No ato de lançamento há que se observar além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, as regras de direito formal, que estabelecem a forma como deve proceder a Fiscalização na constituição do crédito tributário.

O próprio autuante ao prestar a informação fiscal admitiu a existência de equívoco na descrição da infração, no campo informações complementares, sugerindo a sua alteração.

Certamente que é nulo lançamento efetuado com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da vinculação e dificultando o exercício do direito de ampla defesa do contribuinte.

No caso deste item da autuação, apesar de a sugestão do autuante não resultar em mudança do fulcro da autuação, indubitavelmente, resulta em clara imprecisão do lançamento, o que implica em ofensa aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa.

Desse modo, esta infração é nula, com fulcro no art. 18 do RPAF/99.

Nos termos do art. 21 do mesmo RPAF/99, recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas.

No respeitante à infração 04, verifico que o autuado argui a nulidade do lançamento, por vício formal decorrente de incorreta fundamentação jurídica e legal do Auto de Infração.

Não acolho a pretensão defensiva, haja vista que não vislumbro nos autos a existência do vício apontado. A fundamentação legal está em conformidade com a legislação do ICMS.

Em verdade, observo que assiste razão ao autuante quando contesta a argumentação defensiva, e afirma que conforme descrito no Auto de Infração, inclusive com os demonstrativos acostados aos autos, não resta dúvida que a exigência diz respeito à utilização de crédito indevido, referente ao valor da antecipação parcial a recolher mensalmente e não a crédito fiscal utilizado para o cálculo e pagamento do ICMS antecipação parcial, conforme alegado pelo impugnante.

No caso, o autuado utilizou intempestivamente o crédito fiscal referente ao ICMS antecipação parcial, pois se apropriou antes mesmo de efetuar o pagamento.

Entretanto, constato também que procede a argumentação defensiva de que na prática, está a se exigir em duplicidade valor a título de ICMS que já pagou nas etapas anteriores.

Isto porque, mesmo o contribuinte tendo efetuado o creditamento intempestivamente, ou seja, antes do pagamento do ICMS devido por antecipação parcial, no prazo previsto no art. 125, § 7º do RICMS/97 e no art. 332, § 2º do RICMS/12, recolheu o ICMS antecipação parcial antes do início da ação fiscal, o que afasta a irregularidade apontada neste item da autuação com relação aos meses em que os pagamentos foram efetuados, mesmo fora do prazo, remanescendo a exigência fiscal exclusivamente quanto aos meses em que os pagamentos não foram efetuados, no caso, agosto, setembro e outubro de 2011, maio e julho de 2012, nos valores de R\$23.069,87, R\$37.451,06, R\$26.697,50, R\$23.606,10, e R\$18.105,84, respectivamente, totalizando o ICMS devido o valor de R\$128.930,37.

Desse modo, esta infração é parcialmente subsistente.

Quanto à infração 05, verifico que o autuado alega que, conforme documentos acostados, o valor do “ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL” foi integralmente pago, não havendo diferenças a recolher. Alega, ainda, que, além disso, o Auto de Infração deve ser anulado nesta parte, pois o autuante desconsiderou na apuração do “ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL” o valor do crédito fiscal destacado na nota fiscal.

Noto também que o autuante contesta a argumentação defensiva, dizendo que a infração está devidamente comprovada, conforme demonstrativo da antecipação parcial recolhido a menos – janeiro de 2011 a outubro de 2012, Anexo 05, e diferentemente do exposto pelo contribuinte considerou no cálculo da antecipação parcial a recolher os valores, referentes aos créditos destacados nas notas fiscais, como se pode observar no referido demonstrativo, Anexo 05.

No caso deste item da autuação constato que assiste razão ao autuante, haja vista que, efetivamente, verifica-se no Anexo 05 que os créditos fiscais aduzidos pelo impugnante foram considerados na apuração do imposto devido.

Diante disso, esta infração é subsistente.

Relativamente à infração 06 - *Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização* -, observo que o impugnante alega que está sendo autuado duas vezes pelos mesmos fatos e argumentos, haja vista que os valores apurados na infração 06 correspondem às competências não pagas no ano de 2012, e que já foram apuradas e cobradas na infração 04. Consigna que reconhece como devidos os valores apurados pela Fiscalização como em aberto, referentes às competências de maio, julho, agosto e setembro de 2012 e outubro de 2011, conforme demonstrativo que apresenta. Salienta que o Anexo 04 da presente autuação e o livro Registro de Apuração de ICMS anexados, evidenciam os valores em aberto, entendendo-os como devidos.

Noto também que o autuante contesta a argumentação defensiva, afirmando que o autuado mais uma vez confunde a autuação do crédito indevido da antecipação parcial, antes do seu recolhimento ou mesmo sem pagamento, com a falta de recolhimento da antecipação parcial.

Salienta que o defendente não se insurge contra os valores do demonstrativo de crédito indevido antecipação parcial, Anexo 04, e como ele mesmo diz: “O anexo 04 da presente autuação e Livro de Apuração de ICMS em anexo evidenciam os valores em aberto. E em relação a estas competências o impugnante não se insurge, entendendo-as como devidas.” (folha 591).

Diz que, conforme se pode observar, não existe incoerência em relação à infração em tela, pois a autuação constante no demonstrativo da antecipação parcial a recolher, Anexo 06, e que se refere aos meses de maio, julho, agosto, setembro e outubro de 2012, está em conformidade e também justificada através dos livros e documentos fiscais acostados aos autos.

Constato que a exigência fiscal se apresenta correta. Em verdade, não procede a argumentação defensiva de que está sendo autuado, duas vezes, pelos mesmos fatos e argumentos, pois exigidos na infração 04 e infração 06.

Na realidade, a infração 04 cuida de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial, enquanto a infração 06 versa sobre falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial. Ou seja, trata-se de exigências fiscais diferentes.

Assim sendo, este item da autuação é subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

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 269133.1212/12-1, lavrado contra

RODRIGUES & VENTURIM LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$339.594,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “d” e VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR