

PROCESSO - A. I. Nº 206.911.0004/12-2
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0200-05/14
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
INTERNET - 06/02/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0017-12/15

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. No Auto de Infração estão contempladas infrações diversas, cujo critério comum foi a apuração do imposto, quando houve repercussão na conta corrente fiscal do ICMS em desfavor do Estado. Metodologia de apuração em desconformidade com a lei. Agrupamento de diversas imputações em um único item. Repercussão na base de cálculo do ICMS apurado por substituição tributária, contaminando a exigência fiscal que compõe o item 2 do lançamento de ofício. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra Decisão da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0200-05/14), que julgou Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/11/2012 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 1.411.775,81, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e “e” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação do cometimento das irregularidades abaixo transcritas. Fiscalizados os exercícios de 2008 e 2009.

Infração 1:

“Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Apurado através de Levantamento Fiscal, tendo em vista a detecção das seguintes irregularidades nos Exercícios de 2008 e 2009, como sejam: a-) não recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS incidentes sobre operações de vendas destinadas a contribuintes não-inscritos e/ou com inscrição estadual cancelada ou inapta, bem como, o usufruto irregular de benefícios fiscais concedidos através do Termo de Acordo – Atacadistas celebrado com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e previsto no Decreto 7799/00; b-) omissão dos valores a título de Diferencial de Alíquota sobre a entrada de mercadorias destinadas a uso ou consumo (DIFAL); c-) saídas de mercadorias tributáveis como não-tributáveis; d-) utilização a maior de créditos fiscais de ICMS, em virtude de erro no transporte dos valores constantes do livro REM – Registro de Entradas de Mercadorias nº 15 para o Livro RAIMS – Registro de Apuração do ICMS nº 04 alusivos ao Exercício de 2008, ocorridos nos meses de março, maio, julho, agosto, setembro, outubro e novembro/08, cujas cópias dos livros fiscais pertinentes, encontram-se juntadas ao presente PAF; e-) ICMS debitado a menor, em razão de erro na aplicação da carga tributária devida; f-) Utilização irregular de créditos fiscais de ICMS sobre entradas de mercadorias enquadradas no Regime de Antecipação Tributária e/ou com Redução da Base de Cálculo em 100%. Estando tudo discriminado nos demonstrativos constantes nos Anexos nºs 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25 e 28 os quais encontram-se juntados ao presente PAF em forma de mídia gravada (CD) tendo em vista o grande volume de dados envolvidos. Com o fito de tornar mais claros e transparentes os procedimentos adotados, foram produzidos os Anexos nºs 20, 21 e 22 (Exercício 2008) e 23, 24 e 25 (Exercício 2009) os quais, dão conta respectivamente, de: Memória de Cálculo – ICMS Operações Normais; Demonstrativo de Apuração do ICMS – Conforme RAICMS e Levantamento Fiscal do ICMS Devido – Ajustado, com metodologia adotada, comum a ambos os Exercícios os quais foram também, juntados sob a forma impressa, visando instruir e explicitar corretamente o PAF, bem como também impresso, o Anexo 28 – Índice das Infrações. Total da Infração: R\$1.251.511,23, multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96”.

Infração 2:

“Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Apurado através de Levantamento Fiscal, tendo em vista o não recolhimento e/ou recolhimento a menor nas operações de vendas destinadas a contribuintes não-inscritos e/ou com inscrição estadual cancelada ou inapta, bem como, a não efetivação da retenção do Imposto na qualidade de contribuinte substituto do ICMS, decorrente do uso irregular e indevido dos benefícios fiscais previstos no Termo de Acordo –Atacadistas (Decreto 7799/00) celebrado com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Estando tudo discriminado nos demonstrativos constantes nos Anexos nºs 02, 03, 04, 06, 07, 08, 12, 26 e 27 os quais se encontram juntados ao presente PAF em forma de mídia gravada (CD) em virtude do grande volume de dados envolvidos. Visando instruir e explicitar corretamente o presente PAF, foram produzidos e juntados também, sob a forma impressa, os Anexos 26 e 27, bem como também o Anexo 28 – Índice das Infrações. Valor total: R\$160.264,58 com multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “e”, da lei nº 7.014/96”.

A Junta (JJF) apreciou a lide no dia 09/10/2014 (fls. 646 a 672), decidindo unanimemente pela Nulidade, de acordo com o texto a seguir reproduzido.

“(...) Como visto acima, a infração 1 contempla em verdade 7 imputações, a saber: a-) não recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS incidente sobre operações de vendas destinadas a contribuintes não-inscritos e/ou com inscrição estadual cancelada ou inapta, bem como, o usufruto irregular de benefícios fiscais concedidos através do Termo de Acordo – Atacadistas celebrado com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e previsto no Decreto 7799/00; b-) omissão dos valores a título de Diferencial de Alíquota sobre a entrada de mercadorias destinadas a uso ou consumo (DIFAL); c-) saídas de mercadorias tributáveis como não-tributáveis; d-) utilização a maior de créditos fiscais de ICMS, em virtude de erro no transporte dos valores constantes do livro REM – Registro de Entradas de Mercadorias nº 15 para o Livro RAIMS – Registro de Apuração do ICMS nº 04 alusivos ao Exercício de 2008, ocorridos nos meses de março, maio, julho, agosto, setembro, outubro e novembro/08, cujas cópias dos livros fiscais pertinentes, encontram-se juntadas ao presente PAF; e-) ICMS debitado a menor, em razão de erro na aplicação da carga tributária devida; f-) Utilização irregular de créditos fiscais de ICMS sobre entradas de mercadorias enquadradas no Regime de Antecipação Tributária e/ou com Redução da Base de Cálculo em 100%. (...)

Em outros termos: no mesmo item do Auto de Infração estão contempladas infrações diversas, cujo critério comum foi a apuração do imposto, quando houve repercussão na conta corrente fiscal do ICMS em desfavor do Estado.

Ocorre que a análise da repercussão financeira só é aplicável às infrações relacionadas ao creditamento indevido do ICMS, nos termos do inc. VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, com os seguintes comandos normativos:

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe descumprimento de obrigação acessória, sem prejuízo da exigência do estorno:

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;
- c) na transferência irregular de crédito a outro estabelecimento.

Pressupõe a norma em análise o lançamento de crédito indevido de natureza meramente escritural, que mesmo excluído da conta corrente fiscal do imposto, não resulte em obrigação de recolher imposto.

Frente ao exposto a metodologia acertamento da base de cálculo no presente lançamento só seria válida para as seguintes imputações:

d-) utilização a maior de créditos fiscais de ICMS, em virtude de erro no transporte dos valores constantes do livro REM – Registro de Entradas de Mercadorias nº 15 para o livro RAIMS – Registro de Apuração do ICMS nº 04 alusivos ao Exercício de 2008, ocorridos nos meses de março, maio, julho, agosto, setembro, outubro e novembro/08, cujas cópias dos livros fiscais pertinentes, encontram-se juntadas ao presente PAF; e,f) Utilização irregular de créditos fiscais de ICMS sobre entradas de mercadorias enquadradas no Regime de Antecipação Tributária e/ou com Redução da Base de Cálculo em 100%.

Mesmo na situação acima, constatando no caso concreto que não houve repercussão em desfavor do Estado, seria exigível tão somente a multa.

Para as demais imputações é inaplicável a metodologia de apuração da base de cálculo do ICMS, visto que os débitos apurados não são compensáveis com possíveis créditos existentes na corrente fiscal do contribuinte. Isso por diversas razões:

a) juntamente com o lançamento vinculado ao descumprimento da obrigação principal há também o lançamento da penalidade, que tem por base imponível o imposto que deixou de ser recolhido e que seria sensivelmente reduzido com a compensação de créditos existente na conta corrente fiscal;

b) a lei não autoriza o autuante a fazer auto compensações de créditos tributários em A.I, situação somente conferida ao contribuinte através de processo próprio e autônomo, sujeito à análise e dilação probatória específica, a exemplo do que ocorre com processo de restituição de indébito, previsto nos arts.73 a 89 do RPAF/99.

c) a contagem do prazo de início da decadência dos créditos tributários poderiam alterados em função da forma como o fisco viesse a lavrar o AI: considerando que todas as omissões fossem passíveis de compensação na c/c fiscal do ICMS, o contribuinte poderia invocar a aplicação, para todo e qualquer caso, do art. 150, § 4º, afastando-se a possibilidade de incidência do art. 173, I, ou seja, todas as omissões de pagamento seriam unificadas é um única imputação: falta de recolhimento ou recolhimento a menor apurada na escrita fiscal do sujeito passivo (início da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência de um único fato gerador: falta de recolhimento ou recolhimento a menos de ICMS).

Observo que poderíamos elencar outras repercussões desfavoráveis aos interesses da Fazenda Pública, para afastar a validade da metodologia de apuração do imposto adotada pelo autuante no presente Auto de Infração.

Não vislumbro sequer a possibilidade de aproveitar as imputações de creditamento indevido, com utilização a maior ou irregular, posto que a acusação originária constante do A.I é de recolhimento a menor de ICMS em decorrência de erro na apuração do imposto, a partir de levantamento fiscal, nos exercícios de 2008 e 2009. Se constada a situação de creditamento sem repercussão seria aplicável ao caso multa; por sua vez, se verificada repercussão financeira em desfavor do Estado exigível o imposto. As duas situações não foram separadas no A.I, de forma líquida e segmentada. Ao contrário do que normalmente é feito nos procedimentos fiscais, o autuante mesclou com essas infrações, relacionadas ao crédito de ICMS, outras de natureza distinta, a exemplo do DIFAL, erro na apuração da base de cálculo, uso indevido de benefício fiscal etc. Consolidou todas essas infrações e abateu os saldo credores eventualmente existentes nos meses indicados na informação fiscal, lançando o tributo sobre o saldo remanescente.

Essa metodologia é contrária à determinações da Lei e do RICMS, conforme já abordado linhas acima visto que repercute em desfavor do Estado e também por dificultar o exercício do direito de defesa e contraditório do contribuinte.

Pelas razões acima expostas voto pela integral nulidade da infração 1, recomendando que a Inspetoria de origem recomende a renovação do procedimento fiscal a salvo das falhas acima indicadas.

No que tange à infração 2 trata-se da substituição tributária (falta de retenção do ICMS) relativa às operações com contribuintes não inscritos ou com inscrição estadual inapta ou cancelada, bem como à não retenção pelo uso irregular dos benefícios previstos no Termo de Acordo (Dec. 7.799/00).

A nulidade da infração 1 contamina também esta imputação, no que se refere à base de cálculo. O ICMS normal lançado a infração 1, com dedução dos saldos credores de ICMS existentes na escrita, serviram de base também dedutível do imposto devido por Substituição Tributária. Isso se encontra evidenciado no demonstrativos apensados às fls. 26 (exercício de 2008) e fls. 28 (exercício de 2009), do presente PAF.

Assim, considerando que a metodologia incorreta de apuração da infração 1 repercute na também no "quantum debeatur" da infração 2, julgo também este item nulo, recomendando, todavia, que a Inspetoria de origem recomende, também, a renovação do procedimento fiscal a salvo das falhas acima indicadas.

Voto, portanto, pela NULIDADE "in totum" do presente Auto de Infração, razão pela qual ficam prejudicados o exame das demais questões, especialmente as de mérito, suscitadas na peça de defesa".

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, "a" do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 5ª JJF recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão nº 0200-05/14.

VOTO VENCIDO

No que se refere ao alegado equívoco cometido pelo auditor fiscal, abaixo transcrito, ao agregar acusações de diversas naturezas em uma só, na infração 1, após analisar os levantamentos de fls. 18 e 24, verifico que os montantes indicados nas respectivas datas de ocorrência foram extraídos das colunas "OUTROS DÉBITOS", e não daquelas denominadas "DIFERENÇAS A RECOLHER", estas sim resultantes da apuração quando da repercussão financeira, mas não aquela.

"Em outros termos: no mesmo item do Auto de Infração estão contempladas infrações diversas, cujo critério

comum foi a apuração do imposto, quando houve repercussão na conta corrente fiscal do ICMS em desfavor do Estado".

Tal situação é relevante, uma vez que as quantias de "OUTROS DÉBITOS" não sofrem influência do regime normal de apuração e da aludida compensação (débito x crédito), tomada, entre outras razões, como fundamento para anular o lançamento de ofício. Resultam, em verdade, do somatório das apurações levadas a efeito nos anexos 01 a 19 (fls. 14 e 20), correspondentes aos ilícitos de distintas naturezas reunidos na primeira imputação.

Em resumo, não ocorreu o equívoco em enfoque.

Ainda que se chegue a conclusão diversa da que foi acima exposta, ou seja, na hipótese de existência da compensação dos valores das acusações diferentes com os saldos credores da escrita, peço respeitosa vênia para não acolher a nulidade do ato administrativo como um todo, de acordo com as razões de fato e de direito que passarei a expor.

Com efeito, o lançamento de tributo e multa quando há repercussão na conta corrente do ICMS em desfavor do Estado, e somente de multa quando não há, ocorre nas situações previstas no art. 42, VII da Lei nº 7.014/1996.

Tais hipóteses, na dicção das alíneas "a" a "c" do inciso VII da Lei do ICMS/BA, guardam relação com utilização indevida, falta de estorno ou transferência irregular de crédito para outro estabelecimento. Assim, tendo ocorrido a compensação, o que não restou demonstrado, consoante o que foi exposto nos primeiros parágrafos deste Voto, todos os supostos ilícitos cujas naturezas eram distintas daquelas relativas a crédito fiscal indevido deveriam ter sido segregados pelo auditor em outros itens do Auto de Infração. Já a JJF (Junta de Julgamento Fiscal), deveria ter determinado o expurgo na infração 1 das quantias referentes a tais imputações.

A instância de origem, no item 1 do lançamento de ofício, não julgou o mérito das acusações de utilização de crédito indevido (a maior ou irregular), sob o principal fundamento de que a acusação originária foi de recolhimento a menor de ICMS em decorrência de erro na apuração do imposto.

Ora, utilização indevida de crédito implica recolhimento a menor, e do mero erro de indicação não decorre nulidade, desde que, através da descrição dos fatos, seja possível evidenciar o enquadramento legal (art. 19 do RPAF/1999).

Os fatos relativos ao crédito indevido restaram perfeitamente descritos no corpo da peça inicial, assim como na Decisão recorrida, em razão de que, nesta hipotética situação, deveriam ter sido julgados no mérito após diligência retificadora, com o objetivo de deduzir da primeira infração os valores atinentes às ocorrências não referentes a crédito.

De acordo com o que destacou o ilustre relator da JJF, se constatada a situação de crédito indevido sem repercussão, permanece a multa. Caso verificada repercussão financeira em desfavor do Erário, exigível o imposto.

Embora as duas situações não tenham sido separadas no procedimento administrativo (imposto com multa e somente multa), o responsável pela sobredita diligência poderia fazê-lo, o que não seria possível em outro Auto de Infração eventualmente lavrado em 2015, pelo menos no que diz respeito ao exercício de 2008, tendo em vista o fenômeno da decadência.

Nos termos abaixo, a infração 2 também restou anulada, a meu ver de forma equivocada, data vênia, quer porque o item 1 do Auto não é nulo, quer em função dos motivos a seguir aduzidos.

"A nulidade da infração 1 contamina também esta imputação, no que se refere à base de cálculo. O ICMS normal lançado na infração 1, com dedução dos saldos credores de ICMS existentes na escrita, serviram de base também dedutível do imposto devido por Substituição Tributária. Isso se encontra evidenciado no demonstrativos apensados às fls. 26 (exercício de 2008) e fls. 28 (exercício de 2009), do presente PAF".

Não é o que verifico, às fls. 26 e 28, porquanto nestas, mês a mês, relativamente aos exercícios de 2008 e 2009, foram somadas as quantias dos anexos 02, 03, 04, 06, 07, 08 e 12. Do cotejo entre as

citadas somas (de 2008 e 2009) e os recolhimentos (colunas “VLR. PAGO CFE. DAE”) o auditor lançou o ICMS.

Por intermédio da análise da mídia em CD de fl. 95, não verifico a referida contaminação (da segunda infração pela primeira). Ou seja, não é possível assegurar, através dos elementos ora presentes nos autos, que o ICMS lançado na infração 1, com a suposta e não comprovada dedução dos saldos credores, tenha servido de base dedutível do imposto exigido na segunda acusação.

Constatou que os anexos 02 e 06 dizem respeito às vendas para baixados, 03 e 07 para não inscritos, 04 e 08 para cancelados e inaptos e 12 às saídas tributáveis como não tributáveis. Por exemplo, na linha 299 do arquivo referente ao anexo 12, que totaliza o valor devido no mês de dezembro de 2008, noto que foi computada a cifra de R\$ 35,53, idêntica àquela constante da coluna “ANEXO 12” com a linha “DEZEMBRO” do levantamento de 2008 (fl. 26).

Este órgão não pode julgar procedentes ou improcedentes as acusações, pois isto significaria análise de mérito com supressão de instância (não é possível declarar a procedência ou improcedência na CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) se a JJF não julgou o mérito), em virtude de que cabe à JJF esclarecer as razões pelas quais decidiu de acordo com o texto acima transscrito ou modificar o seu entendimento.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, de modo a declarar NULA a Decisão recorrida, com o retorno do processo à 5^a Junta de Julgamento Fiscal para novo julgamento.

VOTO VENCEDOR

Peço vénia para discordar do voto proferido pelo eminentíssimo colega Relator, o que faço com base nas razões a seguir apresentadas.

Consoante se verifica do auto de infração, o auditor fiscal autuante optou por incluir em um único lançamento 7 (sete) distintas infrações de ICMS, apuradas em diferentes roteiros de fiscalização, incluindo: ausência ou insuficiência de recolhimento do imposto, aproveitamento indevido de crédito fiscal, ausência de recolhimento de DIFAL, apuração de saídas tributáveis como não tributáveis, dentre outras.

Em seu cálculo, o autuante elaborou diversas planilhas suporte, reapurando o imposto supostamente devido pela autuada, para ao final exigir o ICMS nos meses em que houve repercussão financeira em favor do Estado.

Não tenho dúvidas de que, o procedimento fiscal, tal como foi realizado, gerou insegurança, cerceou o exercício do direito de defesa e do contraditório pelo contribuinte, além de prejudicar a busca da verdade material. Decerto, o contribuinte teve dificuldades em apresentar suas razões defensivas, exatamente por não existir, na presente autuação, os elementos que garantissem a certeza e a segurança do quantum lançado, **por infração supostamente cometida**.

O sujeito passivo deve ser fiscalizado e autuado, na parcela não adequadamente recolhida aos cofres do Estado, entretanto, com a devida precisão e coerência entre os fatos apurados, a base imponível e a infração imputada.

Este Conselho tem firmado o entendimento de que para se determinar a base de cálculo é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma comprehensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação.

A ausência da demonstração da base de cálculo da infração cometida, em meu entendimento, resulta na insubsistência da autuação fiscal. Assim, deve ter vez a declaração da nulidade, nos termos do art. 18, IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, *in verbis*:

Art. 18. São nulos:

- I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;*
- II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*
- III - as decisões não fundamentadas;*
- IV - o lançamento de ofício:*
 - a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*
 - b) em que se configure ilegitimidade passiva.*

Esse posicionamento já fora, inclusive, defendido pelo Conselheiro Daniel Riberio nos julgamentos dos Autos de Infração nºs 206881.0002/13-2, 207090.0007/13-5 e 277992.0402/12-7.

Assim, diante do quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, reconhecendo a nulidade da autuação fiscal, com fulcro no art. 18, IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **206911.0004/12-2** lavrado contra **ATACADÃO RECONCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA**.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Evany Cândida Vieira dos Santos, Denise Mara Andrade Barbosa, Fernando Antonio Brito de Araújo, Oswaldo Ignácio Amador e José Antonio Marques Ribeiro.

VOTO VENCIDO - Conselheiro: Paulo Danilo Reis Lopes.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de janeiro de 2014.

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR/VOTO VENCIDO

EVANY CÂNDIDA VIEIRA DOS SANTOS - VOTO VENCEDOR

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