

| | |
|------------|---|
| PROCESSO | - A. I. N° 26936.90936/15-9 |
| RECORRENTE | - COMERCIAL AGRO INDUSTRIAL LTDA. (NUTRIMAQ) |
| RECORRIDA | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL |
| RECURSO | - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0230-04/15 |
| ORIGEM | - INFAS TEXEIRA DE FREITAS |
| PUBLICAÇÃO | - INTERNET 10/06/2016 |

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0097-11/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA ISENTA. É vedada a utilização de crédito fiscal referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. **b)** MERCADORIA COM O IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A legislação tributária estadual veda a utilização de crédito fiscal referente à aquisição de mercadorias com o imposto pago por substituição tributária. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. MERCADORIAS SUJEITAS À ALÍQUOTA DE 17%. Não há nos autos prova no quanto alegado na peça recursal. Aplicação das disposições constantes do artigo 143 do RPAF que se impõe. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Caracterizado o inadimplemento do dever instrumental. Penalidade reduzida por Lei posterior. Aplicação, de ofício, do quanto previsto no inciso II, alínea “c” artigo 106 do CTN. Retroatividade benigna da norma penal mais benéfica. Redução, de ofício, da penalidade cominada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão proferida pela 4ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, lavrado em 27/04/2015, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 470.800,32 (quatrocentos e setenta mil, oitocentos reais e trinta e dois centavos) em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação de regência:

01 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. ICMS: R\$ 357.523,41. Multa de 60%.

02 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o imposto pago por antecipação tributária. ICMS: R\$ 9.118,84. Multa de 60%.

03 - Recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS: R\$ 48.523,55. Multa de 60%.

04 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Foi indicada multa de R\$55.625,52, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não registradas.

Após a apresentação da defesa e prestação de informações fiscais a fase instrutória foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação da 4ª JJF que assim decidiu na assentada de julgamento datada de 24/11/2015:

VOTO

Trata a infração 1 de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições interestaduais de

mercadorias que, nas operações internas, são beneficiadas com isenção do referido imposto – insumos agropecuários.

Tanto o RICMS-BA/97, no seu art. 97, I, “a”, como o RICMS-BA/12, no seu art. 310, I, “a”, vedam a utilização de crédito fiscal de ICMS, salvo expressas hipóteses de manutenção de crédito, referente a aquisições de mercadorias, quando a operação subsequente for isenta, sendo essa circunstância previamente conhecida.

O RICMS-BA/97, no seu artigo 20 e incisos, e o RICMS-BA/12, no seu art. 264, XVIII, preveem que são isentas do ICMS as operações internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97. Nesse ponto, cabe salientar que não há controvérsia quanto ao fato de que as mercadorias relacionadas nessa infração estavam discriminadas no Convênio ICMS 100/97.

Com base nesses regramentos acima citados, o autuado estava impedido de utilizar os créditos fiscais de ICMS referentes às aquisições dos insumos agropecuários listados na infração em tela, conforme considerou o autuante.

Em sua defesa, o autuado argumenta que tinha direito a manter o crédito fiscal em análise, nos termos do art. 104, VI, do RICMS-BA/97. Ressalta que o Decreto nº 12.080/10 modificou a redação desse citado dispositivo regulamentar alterando a expressão “produtos de uso agropecuário” para “estabelecimento agropecuário”.

Ao tratar das hipóteses de manutenção de crédito, o art. 104, inc. VI, do RICMS-BA/97, já com a alteração introduzida pelo citado Decreto nº 12.080/10, assim dispõe:

Art. 104. Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

VI - às entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos (Conv. 100/97); (grifo nosso)

Por seu turno, o RICMS-BA/12, ao dispor sobre a manutenção de crédito, assim prevê:

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

[...]
XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, observadas as seguintes disposições:

[...]
c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;
d) fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso; (grifo nosso)

Esses dois dispositivos regulamentares deixam claro que a hipóteses de manutenção de crédito decorrente de aquisição de insumos agropecuários somente se aplica nas entradas em “estabelecimento industrial” ou em “estabelecimento agropecuário”.

Conforme a fotocópia da Alteração Contratual nº 19 da Sociedade Comercial Agro Industrial Ltda., anexada às fls. 136 a 139, o autuado não exerce atividade industrial e nem tampouco constitui um estabelecimento agropecuário. Em consequência, não há como o defendant manter o crédito fiscal de ICMS decorrente das entradas de insumos agropecuários. Apenas para corroborar esse posicionamento, transcrevo a seguir trecho do Parecer DITRI nº 10924/2012, de 14/05/2012, citado pelo autuante na informação fiscal, referente à definição de estabelecimento agropecuário:

“... tomamos o conceito de estabelecimento agropecuário adotado pelo IBGE, que o define como todo terreno de área contínua, independentemente de tamanho ou situação (urbana ou rural), onde se processa uma exploração agropecuária com a finalidade de comercialização (venda ou troca), ou seja: a) cultivo do solo com culturas permanentes ou temporárias, inclusive hortaliças e flores; b) criação, recriação ou engorda de animais de grande, médio e pequeno porte; c) exploração de matas e florestas plantadas (silvicultura); d) extração ou coleta de produtos vegetais (madeira, látex, lenha, babaçu e outros)”. Mas o próprio IBGE, para fins censitários, admite a contiguidade ou não dos lotes de terras que integram o estabelecimento e a localização dos mesmos. Assim, é considerado um único estabelecimento aquele cujos lotes componentes são explorado sem conjunto pelo mesmo produtor, desde que englobem as seguintes condições: “a) usem os mesmos Recursos técnicos (máquinas, implementos e instrumentos agrários, animais de trabalho etc.); b) usem os mesmos Recursos humanos (o mesmo pessoal); c) estejam subordinadas a uma única administração (do Produtor ou de um Administrador); e d) estejam situadas no mesmo setor...”

O autuado argumenta que, nos autos do processo 11806820129, já lhe foi deferido pedido para utilizar crédito fiscal acumulado e, portanto, não há o que se falar em rejeição ou desconstituição do saldo acumulado.

O fato de, naquele citado processo, ter sido deferido o pedido de utilização de crédito fiscal acumulado não

possui o condão de elidir a infração em comento, pois, conforme consta no Parecer Final que deferiu a utilização do crédito fiscal acumulado (fl. 145), “a emissão do Certificado de Crédito do ICMS não implica necessariamente o reconhecimento da legitimidade do crédito nem a homologação do lançamento”.

Sustenta o defendente que as operações relacionadas na autuação foram decorrentes de transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa e, portanto, sem incidência do ICMS, nos termos da Súmula 166 do STJ.

Esse argumento defensivo não se sustenta, pois a Lei Complementar 87/96, no seu art. 12, inc. I, expressamente prevê que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS, dentre outras hipóteses, no momento “da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”. Por seu turno, a Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 4º, inc. I, repete o previsto na LC 87/96, conforme transscrito a seguir:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Ademais, cabe ressaltar que a Súmula 166 foi publicada antes da Lei Complementar 87/96 e, além disso, não é vinculante.

Por fim, como foi bem salientado pelo autuante na informação fiscal, supondo que não houvesse incidência do ICMS nas transferências interestaduais, esse fato seria mais uma razão para o autuado não poder utilizar o crédito fiscal em comento.

Em face ao acima exposto, os argumentos e provas trazidos pelo autuado não se mostram capazes de elidir a infração. Em consequência, a infração 1 subsiste integralmente.

Na infração 2, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o imposto pago por antecipação tributária.

Inicialmente, observo que o autuado não contesta que os produtos relacionados no demonstrativo elaborado pelo autuante (fls. 57 a 75) têm o ICMS pago por antecipação tributária, bem como não nega que na sua Escrituração Fiscal Digital consta a utilização do crédito fiscal correspondente à aquisição desses produtos.

Em sua defesa, o autuado sustenta a tese de que nas DMAs que transmitiu constaram algumas notas fiscais que foram corretamente tributadas, isto é, sem a utilização de crédito, conforme demonstrativo e documentos que acostou aos autos.

A apuração do imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas em um determinado período é feita com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal, a qual engloba os livros Registro de Entradas, Registro de Saída e Registro de Apuração de ICMS.

Nos termos do art. 255, §1º, I, do RICMS-BA/12, a Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) informa, em síntese, as operações e prestações realizadas pelo estabelecimento, constituindo-se em resumo e exato reflexo dos lançamentos efetuados nos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS.

A comprovação da apuração do imposto e dos lançamentos efetuados pelos contribuintes é feita com base nos livros fiscais, onde estão detalhadas as operações ou prestações realizadas. Assim, é a EFD o elemento probante da apuração do imposto e dos lançamentos realizados nos livros fiscais. A DMA é apenas um reflexo sintético do que consta nesses livros fiscais.

Dessa forma, a tese defensiva não é capaz de elidir, ainda que parcialmente, a infração em tela.

Quanto ao pedido para retificação da EFD, tal pleito ultrapassa a competência deste órgão julgador e, nos termos ao parágrafo único do artigo 251 do RICMS-BA/12, dependerá de autorização da inspetoria fazendária da circunscrição fiscal do contribuinte.

Em face ao acima exposto, a infração 2 subsiste integralmente.

Versa a infração 3 sobre recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O defendente afirma que protetor de borracha, macaco jacaré, macaco hidráulico e calibrador de pneus estão na enquadramento no regime de substituição tributária, que os adubos e fertilizantes estão beneficiados com a isenção do imposto e que nas saídas destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento não é devido o ICMS.

O protetor de borracha, macaco jacaré, macaco hidráulico e calibrador de pneus estão relacionados no Protocolo ICMS 41/08, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças. Por seu turno, os adubos e fertilizantes gozam de isenção do ICMS, uma vez que o art. 264, XVIII, do RICMS-BA/12, prevê a isenção para os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, dentre os quais se encontram os adubos e fertilizantes. Esses equívocos contidos na autuação foram reconhecidos pelo autuante, que refez a apuração do imposto devido excluindo os débitos referentes a esses produtos, o que reduziu o valor

devido para R\$ 5.602,49.

Quanto às saídas destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, é necessário observar que as mercadorias em questão foram adquiridas para fins de comercialização. Nessas aquisições, foi utilizada a alíquota interestadual e houve a apropriação do crédito fiscal correspondente. Posteriormente, o autuado decidiu pela destinação dessas mercadorias para o uso e consumo do próprio estabelecimento.

O art. 2º, inc. IV, da Lei nº 7.014/96, prevê o ICMS incide sobre “a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado à operação ou prestação subsequentes”. Com base nesse dispositivo legal, considerando que o autuado destinou as mercadorias ao uso e consumo de seu próprio estabelecimento, foi correto o procedimento adotado pelo autuante.

Em face ao acima exposto, a infração 3 subsiste parcialmente no valor de R\$5.602,49, ficando o demonstrativo de débito conforme o apresentado à fl. 394.

Por fim, na infração 4, o autuado foi acusado de ter dado entrada em seu estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

Em sua defesa, o autuado afirma que as Notas Fiscais nos 24259, 18530, 4703, 6259, 4859, 20913, 2510 e 386 foram lançadas no arquivo SPED e, como prova, apresenta cópia do registro dessas notas fiscais. Quanto às demais notas fiscais, diz que não foram lançadas no SPED, porém foram informadas nas DMAs, consoante tabela e cópia de DMA e de livro que apresenta.

Na informação fiscal, o autuante acolheu o argumento defensivo quanto às Notas Fiscais nos 24259, 18530, 4703, 6259, 4859, 20913, 2510 e 386 e refez a apuração da multa cabível. Quanto às demais notas fiscais, manteve a autuação.

Foi correto o posicionamento do autuante na informação fiscal, pois o autuado conseguiu comprovar a regular escrituração das Notas Fiscais nos 24259, 18530, 4703, 6259, 4859, 20913, 2510 e 386 no livro fiscal próprio. Por seu turno, a alegada inclusão das demais notas fiscais nas DMAs, mesmo que comprovada, não substitui a obrigação do autuado de escriturar tais notas na escrita fiscal e, portanto, esse argumento defensivo não é capaz de elidir a infração.

Dessa forma, a infração 4 subsiste parcialmente no valor de R\$ 46.589,36, ficando o demonstrativo de débito conforme o apresentado à fl. 398.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para julgar as infrações 1 e 2 procedentes, e as infrações 3 e 4 procedentes em parte..

Como é possível constatar da análise do voto condutor do acórdão recorrido, os membros integrantes da 4ª JJF entenderam por bem julgar integralmente Procedente as exigências capituladas nos itens 1 e 2 do Auto de Infração e, acolhendo os termos das informações prestadas pelo fiscal autuante, Parcialmente Procedente as infrações 3 e 4.

Inconformado com os termos do acórdão o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário mediante o qual reproduz as razões de fato e de direito apresentadas em suas manifestações anteriores.

Aduz quanto à exigência de que trata o item 01 que é equivocada a interpretação conferida pelo órgão julgador *a quo* ao quanto disposto no artigo 104, inciso VI do RICMS, é equivocada na medida em que tal dispositivo não restringe a manutenção do crédito do ICMS, incidente quando da aquisição de insumos de uso agropecuário apenas aos estabelecimentos que os destinem à produção agrícola ou pecuária próprias.

No seu entender, a norma assegura o direito à manutenção do crédito a quaisquer estabelecimentos que adquiram produtos de uso agropecuário objeto da isenção de que cuida o artigo 20 do mesmo Regulamento, independentemente da atividade desenvolvida pelo adquirente.

Argumenta que o direito perquirido já lhe foi assegurado pela Superintendência de Administração Tributária nos autos do Processo Administrativo de nº 11806820129, através da Decisão proferida em 20.08.2012 e que, portanto, não há o que se cogitar de rejeição ou desconsideração do seu saldo credor acumulado.

Sustenta que as operações objeto da exigência se constituem em transferências de estabelecimentos próprios situados no Espírito Santo e que, a teor do quanto disposto na Súmula 166 do STJ, sequer deveria haver incidência do imposto nestas operações.

Após fazer um arrazoado acerca do princípio da estrita legalidade e colacionar excertos da jurisprudência acerca da aplicabilidade da Súmula mesmo após o advento da Lei Complementar nº 87/96, pugna pelo afastamento da exigência contra si perpetrada.

Quanto à infração capitulada no item 2, sustenta que efetivamente não se apropriou dos créditos do imposto correspondentes a seguir elencadas. Aduz neste sentido que embora tais créditos tenham constado dos arquivos EFD que nortearam o levantamento fiscal, não foram eles escriturados no livro de Registro de Entrada e Apuração (fls. 149 a 241), cujos dados alimentaram as DMA'S dos respectivos períodos de apuração.

| MARÇO | MAIO |
|--|--|
| Nº NF VR CRÉDITO ICMS 6255 = 259,74 6272 = 392,17 6257 = 6,18 5774 = 25,40 (declarada na DMA 02/2012) 5757 = 573,33 (declarada na DMA 02/2012) TOTAL = 1256,82 | Nº NF VALOR CRÉDITO ICMS 7110 = 373,62 7111 = 7,65 TOTAL = 381,27 |
| JUNHO | SETEMBRO |
| Nº NF VR CRÉDITO ICMS 7270 = 628,73 7397 = 908,10 7396 = 295,57 TOTAL = 1832,40 | Nº NF VR CRÉDITO ICMS 9867 = 156,40 9433 = 80,17 TOTAL = 236,57 |
| NOVEMBRO | |
| Nº NF VR CRÉDITO ICMS 11371 = 25,00 11370 = 63,45 10833 = 91,04 TOTAL = 179,49 | |

Aduz, adicionalmente, que a parte dos créditos objeto de estorno contra o qual se insurge integra a exigência capitulada no item 01 do Auto de Infração, razão pela qual o lançamento deve ser ajustado de modo que não se exija imposto em duplidade.

No que diz respeito à exigência de que trata o item 3, sustenta que a manutenção da exigência quanto às operações escrituradas sob o CFOP nº 5949 não merece prosperar, uma vez que tais notas não refletem efetivas operações de saída como entendeu a fiscalização.

Esclarece que tais documentos foram emitidos em observância em obediência ao quanto disposto no artigo 83 do RICMS com objetivo de formalizar a destinação de mercadorias, outrora adquiridas com fim de comercialização, para seu uso e consumo.

Sustenta que, a teor do quanto previsto no artigo 312 do RICMS, nesta hipótese o que deveria ser exigido seria o estorno de crédito, mas nunca diferença de imposto quando da suposta saída.

Por derradeiro, quanto à parte remanescente da infração 04 afirma que as respectivas notas fiscais compuseram o total das entradas declaradas nas respectivas DMA'S, pelo que, em que pese a não escrituração, as operações a elas correspondentes não deixaram de ser declaradas ao Fisco.

Diz que a falta de inclusão destes documentos no SPED decorreu de erro material escusável que deveria ser apenado com a multa prevista no inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, vale dizer 5% do valor das entradas omitidas de arquivos magnéticos exigidos pela legislação tributária.

Pontua, ademais, que a entrega das DMA'S com todas as operações registradas denota que não houve intenção da empresa em sonegar informações, bem como que o inadimplemento da obrigação acessória não ocasionou falta de recolhimento do imposto, razão pela qual pugna pelo cancelamento da multa combinada.

Através do Parecer de fls. 461/466 a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, afirmando, quanto à infração 1, que o Recorrente não pode se beneficiar das hipóteses de manutenção de créditos, previstas no artigo 104, inciso VI do RCMS/BA, posto que de fato não se trata de estabelecimento industrial nem mesmo agropecuário.

Informa que também não merece prosperar a alegação de que a modificação na redação do

mencionado dispositivo promovida pelo Decreto nº 12.080/2010 fere o princípio da anterioridade, na medida em que tal *entendimento não é adotado pelo STF que tem decidido no sentido de que a norma isentiva não caracteriza instituição ou majoração de tributo e sim um retorno a situação a quo existente entre o contribuinte e o fisco*. Demais disto, os fatos geradores objeto da exigência são posteriores à edição do Decreto nº 12.080/2010.

Refuta a aplicabilidade da Súmula nº 166 ao caso dos autos adotando os mesmos argumentos utilizados pelo órgão julgador de primeira instância.

Quanto à exigência capitulada no item 2, afirma não assistir razão ao Recorrente, já que, no seu entender, é impossível realizar a verificação da não utilização do referido crédito através das DMA'S, por se constituírem, tais declarações, em resumos das operações realizadas pelos contribuintes.

No que toca ao item 3, entende o representante da Procuradoria dever ser mantida a Decisão de base que desonerou parcialmente a exigência, reafirmando a incidência do imposto sobre as saídas de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, outrora adquiridas com o fim de comercialização.

Também se posiciona no sentido do não acolhimento das razões recursais apresentadas contra a manutenção parcial da infração 4, utilizando-se dos mesmos argumentos apresentados quanto ao item 2.

VOTO

O Recurso é tempestivo razão pelo que merece ser conhecido. Passo assim a análise das razões de fato e de direito nele aduzidas.

Conforme relatado, o aspecto controverso relativamente à infração capitulada no item 01 diz respeito à possibilidade de o Recorrente manter em sua escrita fiscal o crédito de ICMS incidente sobre as entradas de produtos de uso agropecuário que adquire com o fim de comercialização, cujas saídas internas subsequentes são isentas do imposto, a teor do que dispõe o artigo 20 do RICMS vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

No entender da fiscalização, que foi ratificado pelo órgão julgador *a quo* e também pela PGE/PROFIS, a manutenção do crédito só é garantida aos estabelecimentos industriais em relação às matérias primas, materiais secundários e material de embalagem, aplicados na fabricação de tais produtos, bem como aos estabelecimentos agropecuários que os adquirem para aplicação em suas atividades fim.

Já o Recorrente defende que a interpretação conferida pelo órgão julgador de primeira instância ao quanto disposto no artigo 104, inciso VI, do RICMS é equivocada, na medida em que tal dispositivo não restringe a manutenção do crédito do ICMS, incidente quando da aquisição de insumos de uso agropecuário apenas aos estabelecimentos que os destinem à produção agrícola ou pecuária próprias, ao revés, a norma assegura o direito a quaisquer estabelecimentos que adquiram produtos de uso agropecuário, independentemente da atividade desenvolvida pelo adquirente.

Com efeito, não assiste razão ao Recorrente. Conforme exposto pelo voto condutor do acordão recorrido, a norma inserta no artigo 104 do RICMS c/c com aquela constante do artigo 264 do mesmo regulamento é clara no sentido de que só não devem proceder ao estorno do crédito do ICMS, incidente nas operações e prestações anteriores, os estabelecimentos industriais que adquiram insumos para fabricação de produtos agropecuários e aqueles que os adquiram para aplicação em sua atividade fim, situação em que o estabelecimento Recorrente não está enquadrado.

Por outro lado, também não merece ser acolhido o argumento de que o direito a crédito lhe fora assegurado nos autos do Processo Administrativo de nº 1806820129. Isto porque, a teor do que dispõe o inciso VI do § 1º do artigo 199 do RICMS, *a emissão do Certificado de Crédito do ICMS não implica necessariamente o reconhecimento da legitimidade do crédito nem homologação*

do lançamento, podendo o fisco, a qualquer tempo, em face da constatação de qualquer irregularidade, exigir o imposto devido, hipótese em que, não tendo o sujeito passivo contribuído mediante dolo, fraude ou simulação, para o equívoco na estipulação do crédito a mais ou na cobrança do imposto a menos, a responsabilidade a lhe ser atribuída atenderá ao disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN. Grifos meus.

Por derradeiro, embora me alinhe ao entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e mais recentemente das duas turmas que integram a sessão de direito público do Supremo Tribunal Federal, no sentido da não incidência do ICMS sobre as operações de transferência realizadas entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, bem como que os termos da Súmula 166 não restaram superados após o advento da Lei Complementar 87/96, já que esta norma em nada alterou o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS em relação à legislação pretérita, não vislumbro meios de acatar a tese defendida pelo Recorrente.

É que no caso dos autos, as operações de entrada por transferência dos insumos agropecuários foram efetivamente tributadas e, nesta hipótese, admitir a não incidência do imposto em tais operações implicaria, necessariamente, na inadmissão dos créditos apropriados.

De igual maneira, não vislumbro como acolher a tese recursal relativa à exigência consubstanciada no item 02 do Auto de Infração, mediante o qual o fisco estadual exige do Recorrente o imposto decorrente de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária.

De fato, analisando os documentos carreados à peça impugnatória é possível constatar que apesar de escriturados nas EFD mensais o imposto destacado nas notas fiscais arroladas pela fiscalização não foi efetivamente utilizado para reduzir o débito apurado nos respectivos meses de apuração, já que estes não compuseram o total do imposto creditado nas respectivas DMA'S.

Em primeira análise, tal circunstância fática poderia levar à conclusão no sentido de que a infração cometida pelo Recorrente não implicou em utilização indevida de crédito fiscal, mas tão somente em escrituração irregular do crédito, conclusão que poderia conduzir este órgão julgador a restringir a exigência à multa pecuniária.

Todavia, considerando que, nos termos do artigo 247 do RICMS, a EFD substitui a escrituração dos livros de Registro de Entrada e de Apuração, bem assim que o contribuinte não se desincumbiu de comprovar que os créditos em comento não compuseram o saldo credor do imposto que vem sendo objeto de compensação nos períodos de apuração subsequentes, não é possível atestar com a devida segurança que não houve utilização indevida de crédito fiscal, razão pela qual Nego Provimento ao Recurso Voluntário.

Ressalto, contudo, que por se tratar de matéria de fato, na hipótese de haver prova documental da não utilização do crédito fiscal de que aqui se trata, pode o Recorrente pleitear a revisão do lançamento em sede de controle de legalidade a teor do que dispõe o artigo 113 do RPAF.

Quanto à parte remanescente da infração capitulada no item 3 do Auto de Infração, sustenta o Recorrente em apertada síntese que a manutenção da exigência quanto às operações escrituradas sob o CFOP nº 5949 não merece prosperar, uma vez que tais notas não refletem efetivas operações de saída como entendeu a fiscalização, aduzindo que tais documentos foram emitidos em observância ao quanto disposto no artigo 83 do RICMS com objetivo de formalizar a destinação de mercadorias, outrora adquiridas com fim de comercialização, para seu uso e consumo do próprio estabelecimento.

De fato, acaso houvesse efetiva comprovação nos autos no sentido de que os documentos emitidos sob o CFOP 5.949 se referem à saída simbólica de mercadoria para aplicação ao uso e consumo do estabelecimento, a exigência a ser perpetrada contra o Recorrente haveria de corresponder ao estorno de crédito do imposto e ao diferencial de alíquotas na hipótese de as aquisições terem sido como origem outras unidades da Federação, e, portanto, seria nulo o lançamento.

No presente caso, porém, o Recorrente não constituiu prova do quanto alegado. Não há nos autos sequer cópia das notas fiscais de saída sob o CFOP 5.949, onde conste a observação de que se trata

de utilização de mercadorias outrora adquiridas para revenda, razão pela qual a teor do que dispõe os artigos 142 e 143 do RPAF Nego Provimento às razões de Recurso.

Finalmente, quanto à exigência de que trata o item 4 deixo de acatar as razões recursais através das quais o sujeito passivo pleiteia a aplicabilidade da penalidade prevista no inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Com efeito, nos termos do que dispõe o artigo 247 do RICMS, a Escrituração Fiscal Digital – EFD substitui a escrituração e impressão do livro de Registro de Entradas, de modo que, no caso dos autos, a EFD é a escrituração fiscal a que se refere o inciso XI do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*.

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;

Por outro lado, em que pese restar configurada conduta infracional ensejadora da imposição da penalidade, há de se observar que a Lei nº 13.461/2015, dentre outras disposições, reduziu ao percentual da multa aplicável a este tipo de infração para 1% (um por cento).

Nos termos do que dispõe o inciso II, alínea “c” artigo 106 do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato ou fato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, situação fática e jurídica que se amolda à vivenciada nos presentes autos.

Diante de tal comando legal, necessário se torna a promoção do ajuste no percentual da penalidade cominada, nos moldes estabelecidos pela Lei nº 13.461/2015, de forma a torná-la compatível com o ordenamento jurídico vigente. No mesmo sentido foram proferidos os Acórdãos CJF Nº 0392-11/14 e CJF Nº 0378-12/12.

Assim é que, de ofício, aplico retroativamente as disposições contidas na Lei nº 13.461/2015 para reduzir o saldo remanescente da penalidade cominada através do item 04 do Auto de Infração para R\$ 4.658,93.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, reduzir a penalidade capitulada no item 4, para alterar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269369.0936/15-9**, lavrado contra **COMERCIAL AGRO INDUSTRIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$372.244,74**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$4.658,93**, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA

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