

A. I. N° - 281394.0101/14-2
AUTUADO - CASA DO ADUBO LTDA.
AUTUANTE - EDUARDO TADEU FELIPE LEMPE
ORIGEM - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/04/2016

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0049-01/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO [SIC]. GLOSA DE CRÉDITO. Adoção de roteiro de fiscalização inadequado. Demonstrado nos autos que o contribuinte dispunha de créditos fiscais acumulados. Quando o contribuinte dispõe de saldos credores de ICMS e “utiliza” (escritura) créditos indevidos, aumentando ainda mais os créditos acumulados, não há como dizer-se que ele “utilizou” crédito indevido, pois, como havia saldos credores acumulados, tal fato não implica descumprimento de obrigação principal, ou seja, não há falta de pagamento nem pagamento a menos no período, de modo que, em tal caso, o que há não é “utilização indevida” de crédito, mas sim “escrituração indevida” de crédito, e nessa situação, em vez de se glosar o crédito, lançando no Auto de Infração o imposto acrescido da multa prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, o procedimento fiscal a ser adotado é a lavratura do Auto de Infração apenas com a aplicação da multa de 60% prevista no inciso VII, “b”, mas sem imposto, haja vista que, conforme prescreve o inciso VII, essa situação não importa o descumprimento de obrigação principal. No presente caso, embora no campo “Multa aplicada” seja feita menção ao art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, o fiscal autuante não procedeu em conformidade com o inciso VII, “a”, e sim de acordo com o inciso II, “f”. Lançamento nulo por inobservância do devido procedimento legal. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE ANTECIPAÇÃO. Alegação, na defesa, de que o imposto devido por antecipação teria sido compensado com créditos acumulados. Feita prova de pedido de autorização nesse sentido no passado, tendo o contribuinte obtido autorização para utilizar crédito acumulado no valor pleiteado naquela ocasião. Porém, toda vez que o contribuinte pretender utilizar crédito acumulado em situação semelhante, deve requerer autorização. A autorização dada uma vez não fica valendo de forma perene. Não foi feita prova de que houvesse autorização do fisco para a compensação dos valores devidos por antecipação tributária com

créditos acumulados na situação contemplada neste Auto. Mantido o lançamento. **3. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS.** **a) OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS.** **b) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS.** Reconhecido na informação fiscal que grande parte das Notas Fiscais estava registrada, e, além disso, Notas Fiscais de operações não tributáveis foram autuadas como relativas a operações tributáveis, e vice-versa, sendo por isso remanejados valores de um item para outro. Como praticamente houve uma “nova fiscalização”, a revisão efetuada implicou majoração da multa de um item e redução no outro. Os diversos itens de um Auto de Infração são estanques, cada item é como se constituísse um Auto de Infração distinto. Não se admite que no curso do processo haja aumento ou agravamento da autuação. Com relação aos valores acrescidos pelo autuante na informação fiscal, a repartição fiscal verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. Mantidos parcialmente os lançamentos, feitas as exclusões indicadas na revisão efetuada. Reduzido, ainda, o valor da multa relativa à falta de registro de entradas de mercadorias das operações tributáveis, para adequação do seu percentual em função da alteração introduzida no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.461/15, cuja multa passou de 10% para 1%, considerando que, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova deve retroagir para ser aplicada a ato ou fato pretérito em se tratando de ato não definitivamente julgado quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 31.3.14, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com “isenção ou redução do imposto” [sic], sendo glosado crédito no valor de R\$96.939,49, com multa de 60%. Consta no campo Descrição dos Fatos que o contribuinte se utiliza de créditos integrais provenientes de mercadorias do Convênio [ICMS] 100-97, e que também utiliza “Livro de Apuração Especial de Crédito” [sic];
2. falta de recolhimento de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias “provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89” [sic], sendo lançado imposto no valor de R\$13.048,16, com multa de 60%;

3. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis [*entradas de mercadorias relativas a operações não tributáveis pelo ICMS*], sendo por isso aplicada a multa de R\$54,09, equivalente a 1% das entradas não registradas;
4. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação [*entradas de mercadorias relativas a operações tributáveis pelo ICMS*], sendo por isso aplicada a multa de R\$122.575,72, equivalente a 10% das entradas não registradas.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 45/60) suscitando em preliminar a existência de defeito de fundamentação do Auto de Infração, implicando prejuízo ao exercício da ampla defesa. Reclama que, especialmente no que concerne ao item 1º, o Auto de Infração não apresenta fundamentação suficiente para a exata compreensão do fato. Alega que foram inúmeros os esforços despendidos para buscar compreender qual foi a “utilização indevida” e a que “créditos integrais” o fiscal faz referência, pois a fundamentação genérica do Auto não se subsume à realidade fática encontrada nos livros da empresa, dificultando em muito o exercício do seu direito de defesa. Aduz que, diante disso, não restou alternativa a não ser demonstrar todo o seu processo de apuração do ICMS, a fim de comprovar que, tanto no que concerne ao aproveitamento proporcional dos créditos decorrentes de saídas interestaduais, quanto ao estorno de créditos referentes às saídas internas e aos valores do ICMS devido, quitados mediante compensação com o saldo de crédito acumulado, constante em seu livro de controle (LCCA), eles estão de acordo com a legislação. Reclama que houve prejuízo para a defesa em virtude da impossibilidade de compreensão e, consequentemente, do devido enfrentamento do raciocínio (motivação) por trás da conclusão lançada no Auto de Infração, o que configura a nulidade do ato. Prossegue dizendo que, em razão da ausência de correspondência lógica entre os fatos verificados e a infração cometida, bem como da ausência de fundamentação ou apontamento concreto dos erros constantes nos registros da empresa, há inegável vício de motivação a invalidar o ato administrativo, por prejuízo ao exercício do direito constitucional à ampla defesa e à segurança jurídica.

Quanto ao mérito, nega que tivesse havido infração no caso do item 1º. Alega que, diante da ausência de identificação de qual seria o crédito supostamente indevido, não restou alternativa à empresa que não demonstrar minuciosamente seu processo de escrituração fiscal, a fim de atestar a regularidade dos créditos de ICMS.

Para demonstrar isso, faz uma breve retrospectiva da legislação aplicável, tendo em vista as alterações sofridas pelo Regulamento do ICMS durante o período considerado. Aduz que:

- a) o RICMS/97 previa, nos arts. 97, I, e 124, a impossibilidade genérica de o contribuinte creditar-se de imposto relativo à entrada de mercadorias no estabelecimento para comercialização quando essas mercadorias fossem objeto de isenção, ou quando fossem objeto de redução da base de cálculo, no limite do crédito que seria incidente sobre a proporção da redução, “ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito”;
- b) por conta do Convênio [ICMS] 100/97, o RICMS previu a isenção de ICMS sobre as operações internas com insumos agropecuários (art. 20, I), bem como a redução da base de cálculo sobre as operações interestaduais com esses mesmos insumos. São esses os produtos objeto das Notas Fiscais averiguadas pela fiscalização;
- c) o art. 104 do RICMS então vigente excepcionou a regra geral, justamente na forma prevista no art. 97, I, para permitir o aproveitamento do crédito fiscal relativo às entradas dos produtos objeto da isenção de que trata o art. 20, expressamente nas operações internas subsequentes;
- d) a redação do aludido artigo perdurou até a edição do Decreto nº 12.080/10, com efeitos até 30.4.10, a partir de quando foi suprimida a expressão “nas operações de saídas internas subsequentes” e alterada a expressão “produtos de uso agropecuário” para “em estabelecimento agropecuário”.

Diz que, em virtude dessa alteração, a empresa foi orientada pela própria fazenda estadual a passar a efetuar o estorno dos créditos de ICMS referentes à venda interna subsequente, das entradas realizadas a partir de 1º.5.10, e tanto assim o fez que, de um crédito acumulado de R\$892.525,64, realizou, em janeiro de 2012, o estorno do montante de R\$476.612,53, passando, a partir de então, a realizar mensalmente o estorno dos créditos de saídas internas. Apresenta quadro demonstrativo com os dados do livro Registro de Apuração de ICMS (cópias anexas, doc. 3).

Observa que a empresa deixou de se aproveitar dos créditos de ICMS referentes às vendas internas desde 1º.5.10, em razão da alteração legislativa supramencionada, mesmo que a redação do regulamento a partir de então vigente tivesse, inclusive, gerado acirrados debates acerca da extensão da expressão “estabelecimento agropecuário”. De qualquer forma, o certo é que foi feito o estorno dos créditos correspondentes às saídas isentas a partir de 1º.5.10.

Destaca que o RICMS/97 teve sua vigência até 31.3.12, quando entrou em vigor o RICMS/12, contendo em seu art. 310, II, previsão expressa quanto à vedação do aproveitamento de créditos relativos à entrada de mercadorias para a comercialização quando a saída subsequente for isenta (saídas internas), mantendo-se a permissão, contudo, para o aproveitamento dos créditos decorrentes da comercialização interestadual dos produtos, dentro do limite da proporção efetivamente paga. Reporta-se à orientação nesse sentido consubstanciada no Parecer nº 10438/2012 da Secretaria da Fazenda, que transcreve.

“PARECER Nº 10438/2012 - DATA: 09/05/2012

ICMS. Crédito fiscal. Nas saídas interestaduais de insumos agropecuários promovidas por estabelecimento comercial, deve ser aplicado o estorno proporcional do crédito, observado o limite de carga tributária.

O Consulente, empresa inscrita no cadastro estadual de ICMS do Estado da Bahia, apura o imposto sob o regime normal e tem como atividade principal o comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubo, fertilizante e corretivo do solo, encaminha o presente processo de consulta a esta Administração Tributária, nos termos do RPAF - Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99. A consulente relata que não consegue localizar no novo regulamento, os dispositivos que tratam de manutenção de crédito de insumos agropecuários e pergunta se há manutenção do crédito nas saídas interestaduais de insumos agropecuários.

RESPOSTA:

De início, esclarecemos que as saídas interestaduais dos insumos agropecuários, de acordo com o inciso III do art. 266 do RICMS, Decreto nº 13.780/2012, possuem redução de 60%, definida conforme Convênio 100/97. O inciso I do art. 309 do referido regramento prevê a utilização do crédito nas aquisições de mercadorias para comercialização.

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

Salientamos que o direito ao crédito é garantido apenas em relação às saídas tributadas posteriores, não estando assegurado se as saídas subsequentes forem isentas ou não tributadas, exceto nas hipóteses de manutenção de crédito previstas expressamente na legislação.

No tocante às saídas de mercadorias, em operação interestadual alcançada pela redução da base de cálculo do imposto, não há manutenção de crédito, mas utilização de crédito relativo à entrada. Entretanto, a consulente deve fazer o estorno proporcional dos referidos créditos, observado o limite de carga tributária, conforme define o art. 29 da Lei nº 7014.97, que trata do ICMS, nos termos a seguir:

“Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 8º Quanto à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com

fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga".

Desse modo e considerando que não há previsão de manutenção de crédito relativamente às mercadorias alcançadas pela redução da base de cálculo em tela, a consulente deverá seguir o que estabelece o parágrafo 8º da Lei nº 7.014, acima citado."

Por esses elementos, aduz que a aquisição ou transferência interestadual das mercadorias objeto do Convênio [ICMS] 100/97, já proporcionalmente tributada na entrada da mercadoria com a redução da base de cálculo, permite a utilização dos créditos de ICMS correspondentes, limitados justamente pela proporcionalidade paga, tudo em plena conformidade com a legislação estadual, o que se comprova com a simples análise das Notas Fiscais de entrada (relação detalhada no doc. 4, cujos originais não foram anexados na íntegra em virtude do volume de documentos).

Observa que os créditos de entradas somente foram aproveitados quando as mercadorias eram destinadas a saída subsequente em operação interestadual, creditando-se a empresa, já na entrada das mercadorias, do valor proporcional do tributo, calculado já com a redução da base de cálculo, estornando-se os créditos decorrentes das saídas internas, conforme comprovado pelos livros de registro fiscal juntados (doc. 3).

Por essas razões, considera não haver como se falar em "utilização indevida" ou de "aproveitamento de créditos integrais", tal como foi fundamentado no Auto. Diz que, da mesma forma como foi feita a apuração apresentada pelo autuante no anexo 1 do Auto de Infração, a empresa realizou saídas com o uso do Convênio [ICMS] 100/97 que totalizaram os valores constantes no quadro que apresenta. Aduz que verificou, assim, o valor do crédito proporcional ao percentual de vendas interestaduais, apontando o montante a ser estornado em quantia que difere sensivelmente do quanto constante no livro fiscal de apuração do ICMS (EFD), que foi tirado do relatório de estorno de crédito gerado pelo sistema, o qual verifica todos os produtos do Convênio [ICMS] 100/97 com saídas internas no mês para o cálculo do crédito a ser estornado, com a consequente emissão da Nota Fiscal a que alude o art. 312, § 2º, do RICMS em vigor (as Notas Fiscais do ano de 2012 encontram-se no doc. 5, com os respectivos relatórios salvos em PDF, em razão do volume, na mídia digital que acompanha a presente defesa).

Diz que, em que pese a incorreção na planilha apresentada pelo fiscal como anexo 1 ao Auto, dos valores correspondentes aos estornos de créditos internos devidos pela empresa, bem como dos créditos de outros produtos constantes na EFD, é do próprio cálculo apresentado pelo fiscal que se verifica estarem os livros fiscais em conformidade com a legislação.

Observa que, na maioria dos meses do ano de 2012, há resultado negativo entre os créditos e os débitos de ICMS calculados no período, após o estorno do crédito de operações internas e do cálculo do ICMS devido pelas operações de venda de mercadorias, porém, ao contrário do que concluiu o fiscal, a ausência de recolhimento do ICMS devido sobre o resultado final (ICMS entrada - estorno - ICMS saída) não se deve ao suposto aproveitamento de créditos integrais, mas sim ao fato de que a empresa, no início do exercício de 2012, tinha créditos acumulados de R\$408.589,14 a compensar, que foram parcialmente utilizados para a quitação dos débitos tributários em referência.

Pondera que, mesmo que se pudesse admitir a ocorrência de algum erro material na apuração do resultado devido, concluindo-se por um saldo negativo de R\$96.939,49, tal como apontado pelo fiscal, e não o saldo negativo de R\$52.797,12, apurado pela empresa, ainda assim restaria saldo credor constante do Livro de Controle de Crédito de ICMS em favor da empresa, apto a fazer frente ao valor apontado no Auto de Infração.

Aduz que haveria, ainda assim, caso se admitissem corretos os cálculos apresentados pelo fiscal, evidente ausência de prejuízo ao erário, dada a persistência de créditos em favor da empresa em quantia muito superior ao suposto débito apontado pela fiscalização, não se tratando de caso de má-fé ou de evasão fiscal, mas sim de mero confronto de contas, que, quando muito, poderia

representar mera infração tributária de natureza formal, incapaz de justificar a aplicação de penalidade pecuniária de tamanha gravidade, por afronta ao princípio da razoabilidade, norteador primário da atuação da administração pública.

Requer que a realização de prova pericial fiscal, a fim de demonstrar-se que foram corretamente realizados a apuração dos créditos de ICMS, o estorno dos créditos internos e o cálculo do débito referente à saída das mercadorias, com a devida compensação a que faz jus a empresa pelo saldo acumulado em seu livro de controle de crédito.

Na hipótese de se apurar a existência de diferença entre o valor do débito do exercício de 2012, apurado pela impugnante, que fora objeto de compensação, e aquele entendido como efetivamente devido, requer a realização de encontro de contas via livro de crédito, descontando-se o valor supostamente remanescente dos créditos acumulados, e cancelando-se a penalidade imposta, por ausência de má-fé e de qualquer prejuízo ao erário, de posse de valores que constituem créditos fiscais em favor da empresa.

Também impugna o item 2º, negando que tivesse havido a infração imputada. Diz que o ICMS devido por antecipação não foi recolhido em virtude da compensação levada a efeito, que lhe deu quitação e que se encontra regularmente apontada em seus livros fiscais, conforme doc. 6.

Destaca que a utilização de crédito fiscal acumulado para o pagamento do imposto devido por antecipação tributária ou por antecipação parcial é respaldado em parecer da Secretaria da Fazenda no Processo Administrativo nº 136184/2005-2 (doc. 7).

Por essa razão, considera inegável é o desacerto da autuação, devendo ser revogada a penalidade imposta.

Também impugna o item 3º, dizendo que, conforme se comprova pelos documentos anexos, as Notas em questão são relativas a serviços de manutenção ou abastecimento de veículos por vendedores externos, que circulam pelo interior do Estado sem retorno à sede administrativa, e sendo assim, se trata de infração fiscal meramente formal, sem qualquer potencial lesivo ao fisco, cometidas pela ausência de tempestivo fornecimento das Notas Fiscais pelos funcionários externos da impugnante, a ser objeto de, quando muito, mera advertência.

Impugna igualmente o item 4º, dizendo que este também merece revisão, porque as Notas Fiscais ditas não escrituradas ou foram rejeitadas por erros diversos, não tendo sido concluída a operação, ou, em que pese tenham sido emitidas em dezembro de 2012, somente deram entrada no estabelecimento da empresa no mês de janeiro de 2013, constando todas com registro no SPED Fiscal de janeiro de 2013, conforme faz prova com os documentos anexos, bem como pela produção de prova consistente na intimação das empresas emitentes das Notas Fiscais questionadas, para que apresentem informações a fim de corroborar a ocorrência da recusa no recebimento das mercadorias nelas descritas. A fim de melhor demonstrar a licitude e validade dos atos praticados pela empresa, passa a abordar, em subtópicos distintos, as Notas Fiscais que se enquadram em uma ou outra circunstância acima mencionadas.

Requer a instrução probatória do processo administrativo por todos os meios em direito admitidos, especialmente pela juntada dos documentos fiscais ou a sua disponibilização em local e hora à disposição da repartição fiscal, para a realização de inspeção ou para realização da perícia fiscal, a qual também requer, com a finalidade de demonstrar o acerto das contas e do cálculo de ICMS realizado pela empresa, atestando-se a sua quitação por compensação, com o devido atendimento da legislação aplicável e a consequente ausência de infração. Formula nesse sentido 9 quesitos:

- Qual é o valor total dos créditos de ICMS das operações de entrada de mercadorias com o uso do Conv. 100/97 no ano de 2012 na empresa impugnante?

- Do montante total do crédito, qual é o valor referente a operações subsequentes de saída interna/isenta de ICMS?
- Qual é o montante do estorno dos créditos decorrentes de venda interna no exercício de 2012 que seria devido?
- Qual foi o valor efetivamente quitado pela impugnante mediante compensação com créditos acumulados?
- Os créditos de ICMS utilizados em saídas subsequentes interestaduais foram computados, quando da entrada, na proporção da base de cálculo reduzida?
- Foram corretamente aproveitados os créditos interestaduais?
- Quanto às aquisições de mercadoria dos anexos 88 e 89 do Auto de Infração, tratadas no item III.2 da presente defesa, a quitação do ICMS por antecipação foi realizada por compensação? Os valores recolhidos estão corretos?
- Quanto às notas mencionadas no item III.4.1 da presente defesa, foram elas registradas na escrita fiscal do mês de janeiro de 2013?
- Qual foi a data de entrada das mercadorias descritas nas notas no estabelecimento da impugnante?

Indica como assistente pericial o contador da empresa, Sr. Samuel Pereira Dias, CRC 014500/O, CPF 088.388.197-77, domiciliado à Rod. Governador José Sette, Km 01, Bairro Alto Lage, Cariacica – ES, CEP 29151-055.

Requer, ainda, a expedição de ofício às empresas emitentes das Notas Fiscais relacionadas no tópico que aponta, a fim de que informem se as mercadorias nelas descritas foram efetivamente entregues à empresa, fornecendo cópia do conhecimento de transporte, para comprovar a inocorrência das operações lançadas nas Notas indevidamente emitidas contra o CNPJ/MF da impugnante, devidamente devolvidas conforme comprovantes anexos (doc. 9).

Requer que a empresa seja intimada para manifestar-se a respeito dos pareceres que vierem a ser exarados nos autos, bem como da designação de data para julgamento, a fim de que possa exercer o seu direito constitucional à ampla defesa.

Pede que seja anulado o Auto de Infração, em face da preliminar suscitada, ou que, sendo superada a questão preliminar, no mérito, seja julgado improcedente o Auto de Infração, sem aplicação de penalidade, pelos motivos que foram deduzidos na defesa.

O fiscal autuante prestou informação (fl. 365) dizendo que, no caso do item 1º, o contribuinte apresentou relatórios de estorno de crédito. Diz o fiscal que constatou que o estorno é realizado quando ocorre a saída da mercadoria. Os relatórios mencionam números de Notas Fiscais de saída. Sendo assim, o contribuinte credita-se do montante destacado na entrada da mercadoria, e estorna posteriormente. Diz que “Fui orientado” a fazer uma proporcionalidade entre as vendas internas e interestaduais, página 28, e assim, calcular o crédito proporcional a que o contribuinte tinha direito, no mês da entrada. Diz que a diferença de metodologia explica a diferença de valores apurados. Informa que não considerou os valores de crédito acumulado pois o Registro de Controle de Créditos Fiscais (SPED) está sem registros de janeiro a junho de 2012.

Quanto ao item 2º, diz que não conseguiu identificar lançamentos no Registro Fiscal de Apuração do ICMS, SPED, relativos aos valores apurados da substituição tributária. Observa que o contribuinte apresentou relatório de controle interno à fl. 215.

Com relação ao item 3º, informa que as Notas Fiscais tinham sido indevidamente lançadas no item 4º, notas fiscais tributadas [sic], que foram lançadas como não tributadas. A seu ver, Notas Fiscais devolvidas ou recusadas deveriam ter sido registradas.

No tocante ao item 4º, diz que foram retiradas as Notas Fiscais lançadas em janeiro de 2013 e outras indevidamente lançadas como tributadas. Considera que Notas Fiscais devolvidas ou recusadas deveriam ter sido registradas.

VOTO

Este Auto de Infração é composto de quatro lançamentos.

O contribuinte suscitou em preliminar a existência de defeito de fundamentação do Auto de Infração, reclamando que, especialmente no que concerne ao item 1º, o Auto não apresenta fundamentação suficiente para a exata compreensão do fato. Alega que teve de esforçar-se para buscar compreender qual foi a “utilização indevida” e a que “créditos integrais” o fiscal faz referência, pois a fundamentação genérica do Auto não se subsume à realidade fática encontrada nos livros da empresa, dificultando o exercício do seu direito de defesa, e por isso não restou alternativa a não ser demonstrar todo o seu processo de apuração do ICMS, a fim de comprovar que, tanto no que concerne ao aproveitamento proporcional dos créditos decorrentes de saídas interestaduais, quanto ao estorno de créditos referentes às saídas internas e aos valores do ICMS devido, quitados mediante compensação com o saldo de crédito acumulado, constante em seu livro de controle, eles estão de acordo com a legislação. Protesta que houve prejuízo para a defesa em virtude da impossibilidade de compreensão e, consequentemente, do devido enfrentamento do raciocínio (motivação) por trás da conclusão lançada no Auto de Infração.

De fato, a descrição do fato objeto do item 1º foi feita de forma insatisfatória, ao acusar utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com “isenção ou redução do imposto”. Embora a autoridade autuante tenha acrescentado no campo Descrição dos Fatos que o contribuinte se utiliza de créditos integrais provenientes de mercadorias do Convênio [ICMS] 100-97, e que também utiliza “Livro de Apuração Especial de Crédito”, tal explicação é insuficiente, primeiro porque o Convênio ICMS 100/97 não cuida de crédito fiscal, e segundo porque a adoção de livro de apuração especial de crédito não constitui infração.

O contribuinte refez e apresentou na defesa toda a sua apuração do imposto, aduzindo que os valores foram quitados mediante compensação com o saldo de crédito acumulado constante em seu livro de controle. Depois de descrever minuciosamente os critérios seguidos ao efetuar os estornos de crédito, em cotejo com os seguidos pelo autuante, o contribuinte observa que na maioria dos meses do ano de 2012 há resultado negativo entre os créditos e os débitos de ICMS calculados no período, após o estorno do crédito de operações internas e do cálculo do ICMS devido pelas operações de venda de mercadorias, porém, ao contrário do que concluiu o fiscal, a ausência de recolhimento do ICMS devido sobre o resultado final não se deve ao suposto aproveitamento de créditos integrais, mas sim ao fato de que a empresa, no início do exercício de 2012, tinha créditos acumulados de R\$408.589,14 a compensar, que foram parcialmente utilizados para a quitação dos débitos tributários em referência. Pondera que, mesmo que se pudesse admitir a ocorrência de algum erro material na apuração do resultado devido, concluindo-se por um saldo negativo de R\$96.939,49, tal como apontado pelo fiscal, e não o saldo negativo de R\$52.797,12, apurado pela empresa, ainda assim restaria saldo credor constante do livro de controle de crédito de ICMS em favor da empresa, apto a fazer frente ao valor apontado no Auto de Infração.

Ao prestar a informação, o fiscal autuante afirmou ter constatado que o estorno é realizado pelo contribuinte quando ocorre a saída da mercadoria, conforme relatórios apresentados pelo autuado, nos quais são indicados os números das Notas Fiscais de saída, ou seja, o contribuinte credita-se do montante destacado na entrada da mercadoria, e estorna posteriormente.

Ora, se o contribuinte age dessa forma, conforme diz o fiscal autuante, há que se reconhecer que é exatamente assim que a legislação prevê. O crédito fiscal só é vedado quando, ao adquirir as

mercadorias, o contribuinte já sabe, de antemão, que as saídas serão isentas. Se, porém, ao adquirir as mercadorias o contribuinte não sabe antecipadamente se as operações futuras serão isentas (saídas internas) ou com redução de base de cálculo (saídas interestaduais) ou tributadas (saídas em situações que não preencham os requisitos para fruição dos benefícios fiscais), não é vedado o crédito, ficando este, porém, sujeito a futuro estorno, quando ocorreram as operações que impliquem a necessidade de estorno. É por isso que o RICMS contém dois capítulos distintos, um que cuida da vedação de crédito, e outro que cuida do estorno de crédito. É vedado o crédito do imposto relativo à aquisição ou à entrada de mercadorias no estabelecimento quando as operações subsequentes não forem tributadas ou forem isentas do imposto, sendo essa circunstância previamente conhecida. Atente-se para a expressão “sendo essa circunstância previamente conhecida”: a vedação do crédito na entrada é quando, no ato da aquisição, o contribuinte já sabe que as operações serão isentas. Se, porém, não há essa certeza prévia, não é vedado o crédito, ficando o crédito, porém, sujeito a estorno posteriormente, quando ocorrer a saída isenta.

Na informação fiscal, o autuante diz que “Fui orientado” a fazer uma proporcionalidade entre as vendas internas e interestaduais, e assim, calcular o crédito proporcional a que o contribuinte tinha direito, no mês da entrada.

O autuante não informa quem foi que o orientou a fazer tal proporcionalidade. O estorno deve ser feito levando em conta os valores reais das operações, nada de proporcionalidade. Ele foi levado a fazer tal proporcionalidade porque fez os cálculos em função das entradas, e não em função das saídas. Ora, quando as mercadorias são adquiridas, não há como saber o que vai ocorrer no futuro. Tal proporcionalidade implicou uma espécie de arbitramento.

Aliás, o próprio autuante termina admitindo, expressamente, que “A diferença de metodologia explica a diferença de valores apurados”.

Por esses elementos, o lançamento do item 1º, em princípio, seria improcedente, haja que, conforme admitiu o autuante, a diferença encontrada decorreu da metodologia adotada por ele em função da metodologia adotada pela empresa, pois o contribuinte estornou os créditos por ocasião das saídas subsequentes isentas ou com base de cálculo reduzida, ao passo que o fiscal calculou os estornos já por ocasião das entradas.

Deixo, porém, de declarar a improcedência, tendo em vista que, na conclusão da informação relativamente a este item 1º, o autuante declara que não considerou os valores de crédito acumulado. Está patente nos autos, de acordo com o demonstrativo à fl. 49 (apresentado pela defesa) e os instrumentos às fls. 374/394, obtidos no SPED (juntados pelo fiscal) que o contribuinte tinha créditos acumulados.

Sem entrar no mérito dessa questão, por falta de elementos, já que o cerne da autuação é outro, cumpre assinalar que quando o contribuinte dispõe de saldos credores de ICMS e “utiliza” (escritura) créditos indevidos, aumentando ainda mais os créditos acumulados, não há como dizer-se que ele “utilizou” crédito indevido, pois, como havia saldos credores acumulados, tal fato não implica descumprimento de obrigação principal, ou seja, não há falta de pagamento nem pagamento a menos no período. Noutras palavras, o que há em tal caso não é “utilização indevida” de crédito, mas sim “escrituração indevida” de crédito. Em tal situação, em vez de se glosar o crédito, lançando no Auto de Infração o imposto acrescido da multa prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, o procedimento fiscal a ser adotado é a lavratura do Auto de Infração apenas com a aplicação da multa de 60% prevista no inciso VII, “b”, mas sem imposto, haja vista que, conforme prescreve o inciso VII, essa situação não importa o descumprimento de obrigação principal.

Curiosamente, neste caso, embora no campo “Multa aplicada” seja feita menção ao art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, noto que o fiscal autuante não procedeu em conformidade com o inciso VII, “a”, e sim de acordo com o inciso II, “f”.

Para melhor compreensão do que estou assinalando, observe-e o seguinte:

a) quando há “utilização” efetiva de crédito fiscal, implicando falta de pagamento ou pagamento de imposto a menos, aplica-se a regra do art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96:

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

...
II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

...
f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal; (grifei)

...
b) quando, porém, não há “utilização” de crédito, mas apenas sua “escrituração” indevida, uma vez que, por haver saldos credores, o fato não importa descumprimento de obrigação principal, aplica-se a multa de 60%, sem imposto, porém sem prejuízo do estorno do crédito escriturado indevidamente, de acordo com a regra do art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96:

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

...
b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;” (grifei)

Em suma, o lançamento do item 1º é nulo por inobservância do devido procedimento legal - adoção de roteiro de fiscalização inadequado. A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

O item 2º diz respeito à falta de recolhimento de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias “provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89” - leia-se: falta de recolhimento de ICMS por antecipação nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O autuado alegou na defesa que o ICMS devido por antecipação não foi recolhido em virtude da compensação levada a efeito, que lhe deu quitação e que se encontra regularmente apontada em seus livros fiscais, conforme doc. 6. Observe-se que o doc. 6 ao qual o contribuinte se refere (fls. 215/238) é constituído de controles internos da empresa. Ao prestar a informação, o autuante afirmou que não conseguiu identificar lançamentos no Registro Fiscal de Apuração do ICMS, SPED, relativos aos valores apurados da substituição tributária.

Ainda com relação ao item 2º, o autuado alega que a utilização de crédito fiscal acumulado para o pagamento do imposto devido por antecipação tributária ou por antecipação parcial é respaldado em parecer da Secretaria da Fazenda no Processo Administrativo nº 136184/2005-2 (doc. 7). O referido doc. 7 encontra-se às fls. 239/247. O contribuinte, de fato, requereu em 25.7.2005 autorização para utilização de crédito no valor de R\$282.146,14, proveniente de crédito acumulado até a data de 30.6.05 (fls. 244-245). Obteve parecer favorável (fls. 239/241). O pedido foi deferido (fls. 242-243). Mas isso foi em 2006, para o valor pleiteado naquela ocasião. Os valores lançados neste Auto de Infração são relativos a 2012.

O autuado requereu inspeção ou perícia fiscal para demonstrar o acerto das contas e do cálculo do ICMS por ele realizado, atestando a sua quitação por compensação, e nesse sentido formulou 9 quesitos. Indefiro o requerimento de perícia para verificação da compensação dos valores na forma como alega ter feito com créditos acumulados porque, de acordo com os elementos acostados à defesa, a compensação não foi feita de forma regular. Conforme já assinalei, o contribuinte realmente obteve autorização em 2006 para utilizar crédito acumulado no valor pleiteado naquela ocasião. Toda vez que o contribuinte pretender utilizar crédito acumulado em situação semelhante, deve requerer autorização. A autorização dada uma vez não fica valendo de

forma perene. Não foi feita prova de que houvesse autorização do fisco para a compensação dos valores devidos por antecipação tributária com créditos acumulados na situação contemplada neste Auto de Infração.

Mantendo o lançamento.

Os itens 3º e 4º referem-se à falta de escrituração de Notas Fiscais no Registro de Entradas, sendo que o item 3º diz respeito a operações não tributáveis pelo ICMS (multa de 1%), e o item 4º, a operações tributáveis (multa de 10%).

O fiscal, ao prestar a informação, além de reconhecer que grande parte das Notas Fiscais estava registrada, refez os lançamentos, transpondo Notas Fiscais do item 3º para o item 4º e do item 4º para o item 3º. Apresentou novos demonstrativos. Embora os novos demonstrativos não indiquem, como deviam indicar, a que item se referem, deduz-se, pelos elementos que os compõem, que o das fls. 366/370 se refere ao item 3º, e o das fls. 371-372 se refere ao item 4º.

Como praticamente houve uma “nova fiscalização”, a revisão efetuada implicou aumento da multa do item 3º, de R\$54,09 para R\$2.067,47. Já no caso do item 4º, a multa caiu de R\$122.575,72 para R\$150,38.

Não se admite que no curso do processo haja aumento ou agravação da autuação. Com relação aos valores acrescidos pelo autuante na informação fiscal, a repartição fiscal verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, se exime de sanções.

Com base nos instrumentos às fls. 36-37 e 366/370, o demonstrativo do débito do item 3º deverá ser ajustada com base nos seguintes elementos:

| Mês | Multa lançada | Notas Fiscais | Multa remanescente |
|----------|---------------|---|--------------------|
| Jan/2012 | 5,31 | NFs 1926, 39964, 598, 599, 258 e 578 | 5,31 |
| Mar/2012 | 2,86 | NFs 41870 e 1303 – não consideradas as Notas incluídas posteriormente | 2,86 |
| Abr/2012 | 4,19 | NFs 2509, 823, 2196, 432 e 444 | 4,19 |
| Mai/2012 | 0,87 | NF 2289 – não consideradas as Notas incluídas posteriormente | 0,87 |
| Jun/2012 | -0- | Não consideradas as Notas incluídas posteriormente | -0- |
| Ago/2012 | 1,41 | NF 2821 | 1,41 |
| Out/2012 | 4,47 | NFs 3728 e 232 – não consideradas as Notas incluídas posteriormente | 4,47 |
| Nov/2012 | -0- | Não consideradas as Notas incluídas posteriormente | -0- |
| Dez/2012 | 34,98 | O fiscal manteve as NFs 2738 e 5515, e excluiu as NFs 4503 e 13287 | 28,46 |
| Soma | | | 47,57 |

Com relação ao item 4º, em função dos instrumentos às fls. 39-40 e 372, o demonstrativo do débito deste item ficaria assim:

| Mês | Multa lançada | Notas Fiscais | Multa remanescente |
|----------|---------------|---------------------------------|--------------------|
| Mar/2012 | 510,74 | O fiscal só manteve a NF 12436 | 56,90 |
| Mai/2012 | 690,91 | O fiscal excluiu todas as Notas | -0- |
| Jun/2012 | 1.183,73 | O fiscal excluiu todas as Notas | -0- |
| Set/2012 | 186,96 | O fiscal só manteve a NF 483872 | 93,48 |
| Out/2012 | 350,40 | O fiscal excluiu todas as Notas | -0- |
| Nov/2012 | 18.541,31 | O fiscal excluiu todas as Notas | -0- |
| Dez/2012 | 101.111,67 | O fiscal excluiu todas as Notas | -0- |
| Soma | | | 150,38 |

Portanto, a multa remanescente do item 4º seria de R\$150,38. Ocorre que neste item 4º a multa aplicada foi de 10% do valor das entradas omitidas, sendo que, depois, essa multa foi reduzida para 1%. Com efeito, tendo em vista a recente alteração introduzida no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.461/15, que reduziu o percentual da multa pela falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas a tributação de 10% para 1%, e considerando que, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova deve retroagir para ser aplicada a ato ou fato pretérito em se tratando de ato não definitivamente julgado quando lhe cominar penalidade menos severa

que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, a multa do item 4º há de ser de 1%, e não de 10%. Assim, em função do instrumento à fl. 372, o demonstrativo do débito do item 4º deverá ser ajustado desta forma:

| Data Ocorr | Data Vencto | Base de Cálc | Alíq % | Multa % | Valor histórico |
|------------|-------------|--------------|--------|---------|-----------------|
| 31/03/2012 | 31/03/2012 | 569,00 | 0,00 | 1,0 | 5,69 |
| 30/09/2012 | 30/09/2012 | 934,80 | 0,00 | 1,0 | 9,35 |
| Soma | | | | | 15,04 |

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281394.0101/14-2, lavrado contra **CASA DO ADUBO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.048,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$62,61**, previstas nos incisos XI e IX, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2016.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR