

A. I. N° - 298616.0004/15-8
AUTUADO - J. MACEDO S/A
AUTUANTE - ANDRÉ LUIZ SOUZA AGUIAR
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 30/08/2016

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0162-03/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b)** SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO. Infrações não impugnadas. **c)** UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO NA LEGISLAÇÃO. Rejeitada a alegação de decadência. **d)** ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Autuado não impugnou. **e)** IMPOSTO NÃO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. A escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios mediante documento fiscal idôneo que atenda a todas as exigências da legislação pertinente. Convertida a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal, que não implicou descumprimento de obrigação principal. 2. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Alegação de decadência rejeitada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO. 4. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO EM OPERAÇÕES NÃO CONTEMPLADAS COM O BENEFÍCIO DO DECRETO N° 7.799/00. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Infrações não impugnadas. Rejeitada a preliminar de decadência e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 03/11/2015, refere-se à exigência de R\$891.133,65 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.05: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro de 2010 e fevereiro de 2011. Valor do débito: R\$4.046,35.

Infração 02 – 02.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, junho a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$209.061,74.

Infração 03 – 01.05.03: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro, março a maio e outubro de 2010; janeiro a dezembro de 2011. Valor do débito: R\$617.920,47.

Infração 04 – 01.04.01: Utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação em vigor, no mês de julho de 2010. Valor do débito: R\$2.633,85. Multa de 60%.

Infração 05 – 06.01.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no mês dezembro de 2011. Valor do débito: R\$2.650,00.

Infração 06 – 03.02.06: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo do imposto. Uso indevido do benefício referente ao Decreto nº 7.799/00, nos meses de janeiro a outubro e dezembro de 2011. Valor do débito: R\$2.131,51.

Infração 07 – 01.05.03: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de fevereiro a agosto e novembro de 2011. Valor do débito: R\$1.410,54.

Infração 08 – 01.06.01: Estorno de débito de ICMS efetuado em desacordo com a legislação deste imposto, nos meses de janeiro a outubro e dezembro de 2011. Valor do débito: R\$4.567,91.

Infração 09 – 01.02.39: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal, nos meses de maio a setembro e dezembro de 2011. Valor do débito: R\$46.711,28.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 519 a 528, informando que faz parte de grupo de destaque nacional, tendo como principal atividade o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, primordialmente produtos derivados do trigo, estando nesse contexto obrigado ao recolhimento de ICMS sobre a circulação das mencionadas mercadorias.

Destaca que pauta sempre sua postura na responsabilidade social, recolhendo todos os tributos que lhe são devidos e questionando judicial ou administrativamente aqueles que lhe são cobrados ao arreio da lei e da constituição. Diz que foi surpreendido com a lavratura do presente auto de infração para cobrança de 09 infrações cometidas pelo estabelecimento autuado.

Ao analisar o mérito das infrações, o impugnante reconheceu a procedência de algumas autuações, as quais foram devidamente pagas, impugnando o restante das infrações não pagas. Portanto, a defesa tem como objeto unicamente as infrações de nº 02, 03, 04 e 09.

Ressalta que a adesão ao programa de conciliação instituído pela Lei nº 13.449/2015 se deu somente em relação às infrações pagas, não se operando a renúncia do direito de defesa em relação às demais. Tendo o presente auto de infração sido lavrado em 03/11/2015, alega que todos os fatos geradores anteriores a 11/2010 já estão fulminados pela decadência, conforme determina o art. 150, §4º do CTN.

Alega que a infração 09 decorre de mero descumprimento de obrigação acessória em relação ao destaque do ICMS nos documentos fiscais que originaram os créditos, pois houve o efetivo recolhimento do ICMS na etapa anterior, fato que autoriza o creditamento na fase subsequente, sob pena de malferimento ao Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Dessa forma, entende que a presente autuação merece ser integralmente desconstituída em relação aos débitos que não foram inseridos no programa de conciliação instituído pela Lei nº. 13.449/2015.

Infrações 02, 03 e 04: Diz que no sistema tributário pátrio, os tributos são classificados de acordo com a sua modalidade de lançamento em: lançados de ofício, por declaração ou por homologação, o que é determinado conforme a participação do contribuinte na determinação do crédito tributário. As distinções entre as espécies de lançamento são importantíssimas para o fim de determinar o prazo decadencial do tributo, aplicando-se o previsto no art. 150, § 4º do CTN para os casos de lançamento por homologação.

Ou seja, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso o fisco não se manifeste acerca do lançamento efetuado pelo contribuinte no prazo máximo de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, o crédito tributário é extinto por homologação, não podendo mais

haver qualquer lançamento para a respectiva competência. Sendo o ICMS um tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a declaração e pagamento pelo contribuinte, diz ser clarividente que o Fisco possui o prazo de cinco anos contados a partir do fato gerador para homologar ou realizar o lançamento complementar do imposto, sob pena de extinção do seu direito de constituir o crédito tributário.

Alega que no caso em epígrafe, a presente autuação cobra valores supostamente devidos a título de ICMS de fatos geradores do período compreendido entre 01/01/2010 e 31/12/2011, tendo o auto de infração que ora defende sido lavrado somente em 03/11/2015. Comprovando-se que o deficiente não pagou os valores que declarou (doc. 03), é clarividente que ocorreu a decadência em relação aos créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos até 11/2010.

Desse modo, afirma que se encontram irremediavelmente fulminados pela decadência todos os lançamentos correspondentes a períodos anteriores a 11/2010 constantes nas infrações 02 e 03 e a integralidade da infração 04, motivo pelo qual, requer, desde já, o reconhecimento da improcedência dessas autuações.

Lembra que a infração 09 decorre de creditamento de ICMS considerado indevido, referente ao imposto que não foi destacado em notas fiscais adquiridas no período compreendido entre 05/2011 e 12/2011. Diz que essas notas fiscais foram mencionadas expressamente no campo “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração de ICMS de 2011 (doc. 04) e estão devidamente discriminadas no relatório de impugnação anexado à impugnação (doc. 05) e se tratavam de transferências de mercadorias advindas de outro estabelecimento da J. Macêdo S. A. localizado em Salvador/BA, cadastrado no CNPJ nº 14.998.371/0031-34 e denominado internamente de “SAL 01” (doc. 06).

Exemplificando essa situação, informa que elaborou demonstração da escrituração do crédito e a identificação de sua origem na competência 05/2011. Alega que a falta de destaque do ICMS nos documentos fiscais de SAL 01 decorreu de mero erro de parametrização do sistema responsável pela emissão das notas fiscais, pois, para fins de incidência do ICMS, o aludido estabelecimento levou as notas para a apuração e recolheu o imposto devido.

Como se tratavam de estabelecimentos da mesma empresa, diz que a informação acerca do erro de parametrização e do devido pagamento do ICMS sobre as notas foi devidamente repassada para o estabelecimento autuado (SAL 03), que não poderia deixar de se creditar do ICMS recolhido na fase anterior, diante de mero equívoco formal.

Informa que os créditos dessas notas fiscais acabaram sendo escriturados no campo “Outros Créditos” pela empresa autuada, ainda que não houvesse o destaque do imposto no documento fiscal. Ressalta que de acordo com a regra da não-cumulatividade do ICMS, para que este autorizado o creditamento de ICMS, basta que a operação anterior tenha sido tributada, o que se verificou no presente caso.

Entende restar claro que o não destaque do ICMS na nota fiscal se configura como mera obrigação acessória que não pode dar ensejo à glosa dos créditos, como se pretende no presente caso.

Diz que a não-cumulatividade tem a finalidade de não onerar demasiadamente o consumidor final, permitindo que o ICMS só incida sobre o valor agregado de cada operação. Esta sistemática veio expressa no art. 155, II, § 2.º, I, da Constituição Federal, que trouxe o dever de evitar a tributação em cascata no que se refere ao ICMS, dispendo, ainda, sobre a técnica da não-cumulatividade através do aproveitamento de créditos.

Ressalta que o dispositivo acima mencionado permite concluir que são apenas duas as condições para aproveitamento do crédito: a) a operação anterior deve ser alvo de cobrança de ICMS; e b) na operação posterior deve haver a incidência desse imposto.

Frisa que essa lógica foi reforçada no inciso II do § 2º do art. 155 da CF, que, salvo disposição legal em sentido contrário, não reconhece a existência de crédito quando a operação anterior não tenha se sujeitado ao ICMS e não permite a manutenção do crédito quando a operação posterior não sofra incidência do imposto. Reproduz o mencionado dispositivo e conclui que, havendo cobrança do ICMS na fase anterior e sendo a operação subsequente tributada, a Constituição Federal assegura, irrestritamente, o direito de crédito ao contribuinte, não podendo ser esse direito restrin-gido pelo legislador infraconstitucional, cuja atuação se restringirá a disciplinar os aspectos meramente procedimentais necessários a conferir operatividade à não-cumulatividade.

Nesse sentido, afirma que a doutrina pátria é unânime, e que no presente caso, embora tenha havido a tributação na operação anterior, pretende o fiscal glosar o crédito aproveitado pelo impugnante em razão do não destaque do imposto no documento fiscal. Diz que a regra constitucional da não-cumulatividade não admite essa exigência formal, bastando que a operação anterior tenha sido devidamente tributada para que exsurja o direito ao crédito de ICMS.

Considerando que no presente caso houve a devida tributação das notas fiscais escrituradas em “outros créditos”, entende que restou evidenciada a insubsistência da cobrança de ICMS, motivo pelo qual alega que deve ser reconhecida a improcedência da infração 09 em sua integralidade.

Nos termos do art. 145 do RPAF (Decreto 7.629/1999), o defendant afirma que há necessidade de realização de perícia fiscal nos presentes autos apontando, desde já, os quesitos que pretende ver esclarecidos.

Conforme apontado no tópico anterior, alega que os créditos escriturados em “outros créditos” no seu livro Registro de Apuração do ICMS decorrem de notas fiscais cujo ICMS foi recolhido na fase anterior por outro estabelecimento do próprio impugnante e, considerando a regra constitucional da não-cumulatividade, que permite o crédito do imposto em caso de sua cobrança na fase anterior, afirma ser evidente que, no caso em epígrafe, basta a comprovação do pagamento do ICMS pelo estabelecimento SAL 01 para que reste totalmente idôneo o crédito aproveitado pela impugnante (SAL 03).

Ressalta que, para fins dessa comprovação, deverá a perícia intimar o estabelecimento inscrito no CNPJ nº 14.998.371/0031-34 para apresentar a documentação de apuração do ICMS referente às competências 05, 06, 07, 08, 09 e 12/2011, qual seja: livro Registro de Saídas e livro Registro de Apuração do ICMS.

Diante dessa documentação e dos elementos constantes no estabelecimento autuado, aponta os quesitos que deverão ser respondidos pelo perito. Diz que após a resposta aos questionamentos que indicou, ficará devidamente comprovado o pagamento do ICMS na fase anterior, resultando na idoneidade do crédito aproveitado pelo estabelecimento autuado e na consequente improcedência do presente auto de infração.

Por fim, o defendant reafirma o pedido de realização de perícia fiscal, trazendo a resposta para os quesitos formulados. Pede que seja reconhecida a decadência de todos os fatos geradores ocorridos em período anterior a novembro/2010 (Infrações 02, 03 e 04). Que seja desconstituído o lançamento tributário de ICMS referente à infração 09, reafirmando que apesar da falta de destaque do imposto, houve o devido recolhimento na fase anterior, resultando na possibilidade de aproveitamento do crédito.

O autuante presta informação fiscal às fls. 689 a 695 dos autos. Diz que o autuado é signatário do Termo de Acordo Atacadista (Decreto n. 7.799/2000), fazendo jus à redução da base de cálculo de mercadorias, com exceção daquelas sujeitas ao regime de substituição tributária, em 41,176%, em saídas internas. Em operações de saídas interestaduais, também tem direito ao crédito de 16,667% do valor do ICMS, o denominado crédito presumido. Conseqüentemente, de acordo com o mesmo dispositivo legal, os créditos fiscais relativos a mercadorias vinculadas às operações subsequentes amparadas pelo benefício não poderão exceder 10% do valor destacado em cada um

dos respectivos documentos fiscais de aquisição de mercadorias, sendo, portanto, obrigado a estornar mensalmente os créditos utilizados a mais.

Informa que, dentre as mercadorias comercializadas, há uma predominância dos seguintes tipos, que são sujeitas à substituição tributária por antecipação, a exemplo de derivados de farinha de trigo, tais como macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, biscoitos, e similares. Esclarece que esse grupo de mercadorias, em função da exigência por antecipação ou substituição do ICMS, conforme legislação então vigente, não permite ao contribuinte o lançamento dos créditos de ICMS constantes em documentos fiscais (Protocolos ICMS 46/00 e 50/05).

Diz que nas operações com macarrão instantâneo, cuja exigência é prevista no Subitem 11.4.2, Item 11, Inciso II, art. 353 (RICMS-BA - Decreto n. 6.284/1997), o contribuinte, cadastrado na SEFAZ/BA com a atividade de comércio atacadista de farinhas, amidos e féculas, é o responsável pelo lançamento e recolhido do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição. Por ser obrigado a fazer a retenção do ICMS nas operações de saída internas, antecipando o imposto relativo das operações subsequentes, o contribuinte pode-se se creditar do ICMS quando da entrada do macarrão instantâneo em seu estabelecimento.

Quanto ao direito ao crédito fiscal do ICMS, para as aquisições de macarrão instantâneo, conforme disposto no § 4º do art. 93 do RICMS-BA, Decreto n. 6.284/1997, registra que a mencionada utilização é condicionada ao destaque do imposto no documento fiscal de origem. Não havendo o destaque, de acordo com o mesmo dispositivo, a sua regularização é vinculada à emissão do documento fiscal complementar, a cargo do remetente da mercadoria. O que significa dizer que todo crédito fiscal, para o seu uso efetivo, só tem validade se acompanhado do destaque em documento fiscal idôneo, e não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória.

Informa que no período fiscalizado, o contribuinte encaminhou mensalmente para a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia os arquivos magnéticos Sintegra, que são disponibilizados pelo SCAM (Sistema de Controle de Arquivos Magnéticos). No mesmo período da fiscalização, por meio de monitoramento, efetuado pelo SVAM (Sistema de Validação de Arquivos Magnéticos), a empresa foi notificada para regularizar as pendências dos arquivos magnéticos Sintegra do período fiscalizado. Quando da análise desses arquivos magnéticos, algumas inconsistências, referentes aos exercícios de 2010 e 2011, foram regularizadas, inclusive, o Inventário Final, de 2011.

Ressalta que após esta etapa, os arquivos magnéticos Sintegra foram devidamente regularizados, possibilitando a realização de roteiros de auditoria fiscal definidos em ordem de serviço. Para validação desses arquivos, de modo a confrontar os valores e os dados (quantidade, código, unidade, etc.) ali registrados, tanto em movimentações de entradas e saídas de mercadorias quanto em inventários, informa que realizou vários tipos de conferência, especialmente o confronto entre o documento físico, a sua representação eletrônica, e os livros fiscais, não constatando qualquer irregularidade. Por isso, esses arquivos foram considerados aptos para os roteiros de auditoria adotados.

Para realização dos roteiros de auditoria fiscal, informa que utilizou o SIFRA (Sistema Informatizado de Fiscalização com Roteiro de Auditoria), para todas as infrações relacionadas ao presente processo administrativo fiscal. Quando da constatação de infrações, considerou todos os valores apontados pelo contribuinte e registrados nos Demonstrativos do Valor Total dos Estornos de Créditos; Demonstrativos do Valor Total dos Estornos de Créditos. Demonstrativos do Valor Total dos Ajustes, conforme Registros Fiscais da Apuração do ICMS, de 2010 e 2011.

Com essas informações, assegura que tais roteiros de auditoria fiscal foram realizados de forma bastante criteriosa, atendendo as normas regulamentares vigentes, e que todas as infrações encontram-se fundamentadas e acompanhadas de documentação probante, inclusive partes dos inventários, e o contribuinte foi intimado para apresentar Relatórios dos Créditos e Débitos

escriturados em 2010 e 2011, objeto da Infração de nº 09. Diz que a análise de natureza fiscal, foi efetuada em livros e documentos fiscais gerados pela contabilidade do próprio contribuinte, e todos os valores apurados foram confrontados com os documentos originais, e discutidos com os representantes durante o período da fiscalização.

Repete a alegação do autuado de que "foi surpreendido com a lavratura do presente auto de infração para cobrança de 09 supostas infrações cometidas pelo estabelecimento denominado internamente de SAL 03". Diz que o contribuinte reconhece previamente 06 delas, uma parcialmente, apresentando a defesa apenas para as infrações 02, 03 (apenas o exercício de 2010), 04 e 09, o que, por si só, já demonstra a solidez do auto de infração em discussão.

Considerando que a ciência do Auto de Infração se deu em 03/11/2015, e que o auto de infração se refere também a fatos geradores ocorridos em 31/12/2010, observa que o contribuinte alegou que "todos os fatos geradores anteriores a novembro de 2010 estão fulminados pela decadência".

Diz que a alegação de decadência refere-se às infrações de números 02, 03, e 04. Para estas situações, que contemplam parcialmente lançamentos tributários do exercício de 2010, o defendant pede o reconhecimento de improcedência dessas autuações. Afirma que o contribuinte não questiona os valores das infrações ora citadas, entrando apenas no mérito da decadência. Neste sentido, diz ser interessante esclarecer de que não há dúvidas também quanto à comprovação das infrações em suas diversas datas, todas devidamente subsidiadas por planilhas e documentos fiscais, conforme documentos anexados às fls. 85 a 353.

Com relação ao posicionamento do autuado sobre o prazo decadencial, afirma que não há prazo decadencial para o Fisco diante do conhecimento de dolo, fraude ou simulação, por isso, não se pode falar em homologação do lançamento efetuado pelo contribuinte e nem considerar, de forma definitiva, a extinção do crédito fiscal diante de tais situações devidamente comprovadas.

Entende que foi acertada a revogação do art. 107-A, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei n. 3.956/1981, e alterações subsequentes), e que é interessante trazer à tona o que diz o seu Art. 107-B, e § 1º e § 4º, ainda em vigência, e sem conflito com os dispositivos gerais do Código Tributário Nacional.

Apresenta alguns questionamentos e o entendimento de que a inobservância de qualquer disposição contida em normas jurídicas do ICMS, inclusive aquelas inclusas em termos de acordos, sujeita o contribuinte às penalidades previstas na Lei de 7.014/1996, especialmente seus arts. 40 e 42, Incisos II, VII, alíneas "a" e "b", também nas normas previstas no Código Tributário do Estado da Bahia. Por tais razões, afirma que não se pode falar em decadência e homologação tácita dos créditos quando, comprovadamente, há a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Acrescenta que, para as infrações em discussão, considerando a natureza da apropriação indébita de valores pertencentes ao Estado, e não recolhidos aos cofres públicos de forma regular, tais lançamentos tributários, que contemplam o intervalo de tempo entre janeiro e outubro de 2010, não são passíveis de extinção por meio da decadência. Diz que seu entendimento, se coaduna com aquele expresso no Acórdão CJF Nº 0228-11/15, de que a situação em pauta é amparada pelo prazo decadencial previsto no art. 173, Inciso I, Código Tributário Nacional, ou seja, "primeiro dia útil do exercício seguinte", como lançamento de ofício.

Para a Infração 09, também repete as alegações do contribuinte e apresenta total discordância com a interpretação dada pelo defendant aos dispositivos legais citados nas razões de defesa. Diz que o direito ao creditamento do ICMS é condicionado ao valor expresso em cada documento fiscal. Informa que no caso em pauta, conforme documentos fiscais anexados às páginas 479 a 491, as notas fiscais mencionadas nos Registros Fiscais da Apuração do ICMS, nos meses de maio, junho, julho, agosto, setembro e dezembro de 2011 (páginas 472 a 477), não contêm o destaque do ICMS. Se houve erro de parametrização quando da emissão das notas fiscais pela J. Macedo S/A, Inscrição Estadual nº 072.911.823, CNPJ nº 14.998.371/0031-34, unidade produtiva localizada em Salvador (BA), o remetente não emitiu posteriormente as notas fiscais

complementares com os respectivos destaque de ICMS, de modo a permitir o seu creditamento pela filial adquirente.

Esclarece que a infração de 09 está conforme os valores constantes na Apuração de ICMS, lançados como Outros Créditos, cuja descrição menciona os números de notas fiscais aos quais se referem. Diz que o autuado, em sua defesa, apenas reproduz os seus livros de Apuração de ICMS, e planilhas com cálculos, cuja aferição confirma todos os valores levantados. Como a base de cálculo da infração de 09 foi extraída de cada Registro Fiscal de Apuração do ICMS (EFD), foram estornados exatamente aqueles valores ali listados, extraídas do valor contábil total de cada nota fiscal mencionada em cada um daqueles documentos, com exceção do mês dezembro/2011, em que a empresa se creditou a menos do valor apurado entre o valor contábil e a alíquota de 17%.

Exemplificando, informa que em maio de 2011, houve o creditamento indevido de R\$ 6.209,69 (página nº 472), que se refere às notas fiscais de números 43.436, 43.606, 43.667 (páginas nº 482 a 484), cujo montante contabiliza R\$ 36.527,60, gerando o ICMS, que foi calculado sob a alíquota de 17%, no valor de R\$ 6.209,69, exatamente o mesmo valor constante do Registro de Apuração do ICMS (página nº 472). Informa que apesar de cálculos corretos, não há a comprovação em documentos fiscais, elemento essencial para dar validade ao creditamento do ICMS, conforme dispositivo do RICMS-BA (§ 4º, art. 93).

Não concorda com a solicitação do defendant para realização de perícia, e diz que se trata de uma visão simplista, visto que desconsidera totalmente a exigência legal para o usufruto dos créditos de ICMS.

Por esse motivo, convicto de que o CONSEF julga de acordo com o previsto na legislação tributária, e não com base em justificativas do contribuinte, diz ser contrário à perícia requerida. Caso o entendimento seja outro, ou seja, a favor da realização de uma perícia, opina para que esta seja realizada pelo Auditor Fiscal, estranho ao feito, lotado da IFEP Indústria, que realizou a homologação do exercício de 2011, no contribuinte que remeteu as mercadorias sem o destaque dos créditos fiscais do ICMS, conforme Ordem de Serviço de n. 502.675/15 (informações extraídas do INC Fiscal da J. Macedo S/A, Inscrição Estadual n. 072.911.823, CNPJ n. 14.998.371/0031-34).

Na conclusão da Informação Fiscal, reafirma que é contrário à realização da perícia fiscal; que a decadência, em função da apropriação indevida de valores pertencentes ao Estado, não atinge os lançamentos tributários de janeiro a outubro de 2010; e que os valores creditados indevidamente em 2011 não podem ser validados porque não foram lastreados por documentos idôneos. E por esses argumentos, devidamente justificados, pede a procedência das infrações ora discutidas.

À fl. 711 o defendant requereu a juntada da documentação que seria solicitada quando da realização de perícia, com o objetivo de comprovar o pagamento do ICMS na fase anterior e a possibilidade do creditamento realizado pelo impugnante. Pede a juntada dos documentos (fls. 713 a 1749), bem como o provimento da impugnação apresentada em todos os seus termos.

VOTO

O defendant alegou que o presente auto de infração foi lavrado em 03/11/2015, por isso, todos os fatos geradores anteriores a 11/2010 já estão fulminados pela decadência, citando o art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN.

Conforme determina o art. 150 do CTN, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º desse mesmo artigo estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto

o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadencial, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.
3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150, do CTN.
4. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.
5. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Considerando que no levantamento fiscal se apurou imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No caso em exame, foi apurado imposto por meio de levantamento fiscal relativo ao exercício de 2010, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2015. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 03/11/2015, resta evidente que não se operou a decadência.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o defensor informou que a impugnação apresentada tem como objeto unicamente as infrações 02, 03, 04 e 09. Dessa forma considero procedentes os itens não impugnados (01, 05, 06, 07 e 08), haja vista que não há lide a ser decidida.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, junho a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$209.061,74.

Infração 03: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro, março a maio e outubro de 2010; janeiro a dezembro de 2011.

Infração 04: Utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação em vigor, no mês de julho de 2010.

O autuado alegou que no sistema tributário pátrio, os tributos são classificados de acordo com a sua modalidade de lançamento em: lançados de ofício, por declaração ou por homologação, o que é determinado conforme a participação do contribuinte na determinação do crédito tributário. As distinções entre as espécies de lançamento são importantíssimas para o fim de determinar o prazo decadencial do tributo, aplicando-se o previsto no art. 150, § 4º do CTN para os casos de lançamento por homologação.

Afirmou que a presente autuação cobra valores supostamente devidos a título de ICMS de fatos geradores do período compreendido entre 01/01/2010 e 31/12/2011, tendo o auto de infração sido lavrado em 03/11/2015. Entende que restou comprovado que ocorreu a decadência em relação aos créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos até 11/2010. Ou seja, afirmou que se encontram irremediavelmente fulminados pela decadência todos os lançamentos correspondentes a períodos anteriores a 11/2010 constantes nas infrações 02 e 03 e a integralidade da infração 04.

Como já mencionado neste voto, quando da apreciação da preliminar de decadência, no presente PAF houve levantamento fiscal apurando-se imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado. Neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

Em relação aos fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2010, o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2015. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 03/11/2015, tendo como data de ciência 05/11/2015, nestas datas, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Mantidas as exigências fiscais correspondentes às infrações 02, 03 e 04.

Infração 09: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal, nos meses de maio a setembro e dezembro de 2011.

O defensor alegou que a autuação decorre de mero descumprimento de obrigação acessória em relação ao destaque do ICMS nos documentos fiscais que originaram os créditos, pois houve o efetivo recolhimento do referido imposto na etapa anterior, fato que autoriza o creditamento na fase subsequente. Disse que o creditamento de ICMS considerado indevido se refere ao imposto que não foi destacado em notas fiscais adquiridas no período compreendido entre 05/2011 e 12/2011. Essas notas fiscais foram mencionadas expressamente no campo “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração de ICMS de 2011.

Também alegou que a falta de destaque do ICMS nos documentos fiscais decorreu de mero erro de parametrização do sistema responsável pela emissão das notas fiscais para fins de incidência do ICMS, mas o estabelecimento emitente levou as notas para a apuração e recolheu o imposto devido. Entende que o estabelecimento autuado (SAL 03) não poderia deixar de se creditar do ICMS recolhido na fase anterior diante de mero equívoco formal. Conclui que a falta de destaque

do ICMS na nota fiscal se configura como mera obrigação acessória que não pode dar ensejo à glosa dos créditos, como se pretende no presente caso.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, em especial os arts. 91, 92 e 93 (Direito ao Crédito Fiscal) e art. 101 (Escrituração do Crédito Fiscal), do RICMS/BA/97. Para melhor entendimento, transcrevo a seguir, dispositivos do RICMS/BA, pertinentes à matéria em questão:

RICMS-BA/97 (vigente à época dos fatos):

Art. 91. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

...

Art. 93

...

§ 4º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de "carta de correção" (art. 201, § 6º).

O autuante informou que, dentre as mercadorias comercializadas pelo defendant, há uma predominância de tipos que são sujeitas à substituição tributária por antecipação, a exemplo de derivados de farinha de trigo. Esse tipo de mercadoria, em função da exigência por antecipação ou substituição do ICMS, conforme legislação então vigente, não permite ao contribuinte o lançamento dos créditos do imposto constantes em documentos fiscais (Protocolos ICMS 46/00 e 50/05).

Também informou que, se houve erro de parametrização quando da emissão das notas fiscais pela J. Macedo S/A, Inscrição Estadual nº 072.911.823, CNPJ nº 14.998.371/0031-34, unidade produtiva localizada em Salvador (BA), o remetente não emitiu posteriormente as notas fiscais complementares com os respectivos destaque de ICMS, de modo a permitir o seu creditamento pela filial, destinatária.

Observo que o lançamento do crédito na escrita fiscal importa e enseja o início da sua utilização, sendo necessário o destaque do valor correto no documento fiscal que comprova o lançamento. Neste caso, trata-se de condição imposta pela legislação que estabelece as providências para a hipótese de imposto não destacado, ou seja, a utilização do crédito, quando não destacado no documento fiscal, é condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, inexistindo a possibilidade de emitir as chamadas "cartas de correção", para esse fim.

Não se trata de simples descumprimento de obrigação acessória, como entendeu o defendant, haja vista que, em se tratando de fruição ou reconhecimento de crédito fiscal que depende de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição.

Apesar de não ter sido comprovado que o defendant emitiu notas fiscais complementares, conforme determinado pela legislação, foi alegado nas razões de defesa e não contestado pelo

autuante, que os créditos escriturados em “outros créditos” no livro Registro de Apuração do ICMS decorrem de notas fiscais cujo ICMS foi recolhido na fase anterior por outro estabelecimento do próprio impugnante.

Como se trata de estabelecimentos da mesma empresa, o defensor informou que os créditos dessas notas fiscais acabaram sendo escriturados no campo “Outros Créditos” pela empresa autuada, ainda que não houvesse o destaque do imposto no documento fiscal, e acordo com a regra da não-cumulatividade do ICMS, para que este autorizado o creditamento de ICMS, basta que a operação anterior tenha sido tributada, o que se verificou no presente caso.

Constato que restou comprovado que o defensor apropriou na sua escrita fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação deste imposto, em razão da falta de destaque do ICMS nas notas fiscais de entradas. Entretanto, se o correspondente valor foi recolhido pelo estabelecimento remetente pertencente à mesma empresa, o referido crédito deve ser considerado em respeito ao princípio da não-cumulatividade.

Neste caso, entendo que deve ser afastada a exigência do imposto, e mantida apenas a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96, devendo a autoridade competente determinar a realização de procedimento fiscal no estabelecimento remetente para apurar o correto lançamento do débito fiscal correspondente às notas fiscais cujo crédito foi utilizado no estabelecimento autuado. Concluo pela subsistência parcial da infração 09, sendo convertida a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal, que não implicou descumprimento de obrigação principal. conforme demonstrativo abaixo:

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR DO IMPOSTO	MULTA %	VALOR DO DÉBITO R\$
31/05/2011	09/06/2011	6.209,69	60%	3.725,81
30/06/2011	09/07/2011	7.342,84	60%	4.405,70
31/07/2011	09/08/2011	4.460,45	60%	2.676,27
31/08/2011	09/09/2011	13.841,35	60%	8.304,81
30/09/2011	09/10/2011	11.026,26	60%	6.615,76
31/12/2011	09/01/2012	3.830,69	60%	2.298,41
T O T A L			46.711,28	28.026,76

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298616.0004/15-8, lavrado contra J. MACEDO S/A, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$844.422,37**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e “f”, VII, “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$28.026,76**, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da mesma Lei, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de agosto de 2016

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA