

A. I. Nº - 206915.0019/16-3  
AUTUADO - SISCOBRÁS SISTEMAS CONSTRUTIVOS DO BRASIL S. A.  
AUTUANTE - JOSÉ JOAQUIM DE SANTANA FILHO  
ORIGEM - DAT/NORTE INFRAZ ALAGOINHAS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 06.12.2016

#### 4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0221-04/16

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DESTAQUE A MAIOR EM DOCUMENTO FISCAL. b) IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL c) AQUISIÇÕES EFETUADAS JUNTO A MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE d) TRANSFERÊNCIA INCORRETA DE SALDO CREDOR. Quando da constatação das irregularidades, não mais havia saldo credor na escrituração fiscal da empresa. Argumentos defensivos incapazes de alterar as infrações, que são procedentes. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA INCORRETA. Infração não contestada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. MULTA. Comprovada a falta de registro, a infração fica mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 17 de março de 2016 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$485.951,26, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.41.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, no valor de R\$123.770,74, multa de 60%, para fatos ocorridos nos meses de setembro a dezembro de 2014, e janeiro de 2015. Consta a informação de que “*o contribuinte adquiriu diversas mercadorias a contribuintes localizados em outras unidades da Federação, creditando-se do ICMS destacado nos documentos fiscais que acobertaram tais operações à Alíquotas superiores à permitida pelo Regulamento do ICMS-Ba – alíquotas de 4% (quatro por cento), 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), conforme anexos da infração 01*”.

Infração 02. **01.02.39.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais, sendo informado que “*o contribuinte adquiriu diversas mercadorias em operações acobertadas por Notas Fiscais eletrônicas, sem o destaque do ICMS das mesmas, lançando-as nos seus Registros Fiscais dos Documentos de Entradas/SPED Fiscal com Créditos do ICMS, conforme anexos*”, nos meses de outubro a dezembro de 2014, sugerida multa de 60%, sobre o montante de R\$50.387,59.

Infração 03. **03.02.02.** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, sendo informado pelo autuante que “*o contribuinte efetuou diversas operações de saídas – CFOP 6101 e 6949 – de mercadorias para contribuintes localizados no estado do Rio Grande do Sul, destacando e lançando o ICMS referente a tais operações à alíquota de 7% (sete por cento), em vez da alíquota de 12% (doze por cento) prevista no Regulamento do ICMS-Ba, conforme anexos*”, no total de

R\$108.533,88, multa de 60%, para ocorrências nos meses de outubro a dezembro de 2014, janeiro, julho e outubro a dezembro de 2015.

Infração 04. **01.02.69.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias junto à microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, no mês de fevereiro de 2015, com multa de 60%, diante do fato de, segundo o autuante, “*o contribuinte lançou nos seus Registros Fiscais da Apuração do ICMS – Operações Próprias/SPED Fiscal, no período 02/2015, o valor de R\$68.887,55 (sessenta e oito mil oitocentos e oitenta e sete reais e cinquenta e cinco centavos), na linha Valor Total dos Ajustes a Crédito do Imposto, como Crédito na Aquisição de Empresas que Apuram pelo Simples Nacional, com NF emitida nos termos da Resolução n.º 94 do CGSN e art. 57 do RICMS, sem, no entanto, comprovar tal valor, com planilha de cálculo ou documento parecido, conforme anexos*”.

Infração 05. **16.01.01.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, abril, maio e agosto de 2015, totalizando a penalidade R\$15.167,35, correspondente a 1% dos documentos não registrados.

Infração 06. **01.02.71.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a transferência incorreta de saldo credor do período anterior, diante do fato de “*o contribuinte lançou nos seus Registros Fiscais de Apuração de ICMS – Operações Próprias/SPED Fiscal, nos meses de junho/2015 e outubro/2015, na linha Valor Total do Saldo Credor do Período Anterior, valores superiores aos Saldos de maio/2015 e setembro/2015, respectivamente, conforme anexos. Monta a infração R\$119.204,15, além de multa de 60%*”.

A autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 108 a 113, onde argui em sua defesa, após resumir os fatos ocorridos, que a infração 01, vê-se claramente, após o refazimento das apurações de ICMS referentes ao período fiscalizado, ajustando as alíquotas de ICMS conforme determinado pelo Fisco, ainda assim a empresa encerrou período fiscalizado com saldo credor de ICMS, não ensejando nenhum prejuízo ao Fisco.

Após tecer ligeiras considerações acerca da natureza jurídica do ICMS, assegura que é certo que a exigência de tributo só poderá ser levada a efeito quando se constatar descumprimento de obrigação principal, uma vez que o descumprimento de obrigação acessória não conduz à falta de recolhimento.

Fala, então, que a constatação de escrituração indevida de crédito do ICMS não pode ser considerada descumprimento de obrigação principal a ensejar o lançamento de ofício para exigir o montante do crédito glosado como imposto devido.

Diz que o lançamento acaba por subverter toda a materialidade do imposto, conforme texto constitucional especialmente o artigo 155, inciso II da Constituição Federal transrito.

Após mencionar texto doutrinário de Roque Carrazza, menciona a Lei Complementar 87/96 relativamente à hipótese de incidência do ICMS, no intuito de argumentar que o Fisco cobra diferença de ICMS dito creditado a maior pela empresa, acrescido de multa de ofício, referente aos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2014, e setembro de 2015.

Com uma simples verificação das escriturações retificadoras, se vê claramente que após o refazimento das apurações de ICMS referente ao período fiscalizado, ajustando as alíquotas de ICMS conforme determinado pelo Fisco no presente Auto, ainda assim a empresa encerrou o período fiscalizado com saldo credor de ICMS, não ensejando, portanto, nenhum prejuízo ao Fisco.

A seguir, faz diversas considerações acerca do ICMS, o qual deve sempre obedecer ao princípio da não-cumulatividade, assim entendida a sistemática de compensação entre créditos e débitos do imposto, a fim de evitar a chamada “tributação em cascata”.

Nesse passo, eventuais irregularidades encontradas pelo Fisco podem ter duas facetas: descumprimento de obrigação principal, assim entendido a falta de recolhimento de tributo

devido; e o descumprimento de obrigação acessória, assim entendida a inobservância de algum procedimento formal de apuração, sendo certo que a exigência de tributo só poderá ser levada a efeito quando se constatar o descumprimento de obrigação principal, uma vez que o descumprimento de obrigação acessória não conduz, lógica e necessariamente, à falta de recolhimento do tributo.

Entende clara que a constatação pelo Fisco Estadual de escrituração indevida de crédito do ICMS não pode ser considerada descumprimento de obrigação principal a ensejar o pronto lançamento de ofício para exigir exatamente o montante do crédito glosado como imposto devido.

Em outras palavras, o montante do crédito de ICMS glosado não pode ser considerado pelo Fisco Estadual como ICMS não recolhido, sem refazer toda a escrita fiscal do contribuinte a fim de constatar se o creditamento indevido realmente resultou em falta de recolhimento do tributo sendo a adoção de tal expediente (lançamento de ofício do crédito glosado como se fosse imposto devido) subverte toda a materialidade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, conforme delimitado pelo Texto Constitucional, nos termos do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal alude à competência dos Estados e do Distrito Federal para instituição de imposto sobre *“operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações ou prestações se iniciem no exterior”*.

Cita e transcreve doutrina, além do normativo contido na Lei Complementar nº 87, de 1996, a qual obedece à disposição constitucional, descrevendo a hipótese de incidência do ICMS como *“operações relativa à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimento similares”*.

Considerando que o ICMS é imposto incidente, em linhas gerais, sobre operações mercantis, a sua base de cálculo será o preço praticado entre o vendedor e o adquirente da mercadoria, que se presta a mensurar o fato colhido pela norma para render ensejo à tributação. Assim, servindo a base de cálculo para mensurar o fato colhido pela norma para render ensejo à tributação, a adoção de critério dissociado do fato jurídico mensurado acaba ruinando a própria materialidade do ICMS eleita pelo texto constitucional.

A seguir, aborda o princípio da não-cumulatividade do ICMS, que se afigura como uma técnica de apuração voltada a evitar que a carga tributária de cada operação de tradição de mercadoria seja acumulada como aquele incidente na próxima operação, sob pena de elevar em demasia o montante a pagar, podendo, em último caso, até mesmo inviabilizar a circulação da mercadoria.

Os créditos apurados pela técnica de apuração veiculada para dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade, em hipótese alguma, podem se confundir com o próprio fato gerador do ICMS. Os descontos dos créditos sobre os débitos do tributo nada mais são do que uma técnica de apuração que visa dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade, de modo que os créditos atuam como redutor de débitos apurados.

Em que pese os créditos do tributo impactarem diretamente no montante a ser recolhido pelo contribuinte aos cofres estaduais, a base de cálculo do tributo permanece aquela delimitada pelo texto constitucional, ou seja, o valor da operação, sendo que os créditos do ICMS apenas e tão somente atuam no âmbito da sistemática da não-cumulatividade, não representando, fora dela, um fato jurídico autônomo ou alheio à apuração do valor a ser recolhido, a motivar a exigência de imposto pelo ato administrativo do lançamento de ofício.

Nesse cenário, não é possível que o Fisco Estadual glose créditos de ICMS havidos por indevidos, exigindo-se prontamente o exato valor do crédito glosado como se fosse imposto devido, sem antes refazer toda a escrita fiscal do contribuinte, para, aí sim, verificar se a glosa do crédito implica falta de recolhimento de imposto, vez que tal glosa do crédito de ICMS nem sempre irá gerar falta de recolhimento do imposto, notadamente no presente caso, o contribuinte

ostenta saldo credor do imposto frente ao Estado. É inconcebível que o contribuinte possa ser devedor do Estado, mesmo ostentando crédito superior ao valor cobrado.

Aduz que o procedimento de lançamento, a teor do que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional, tende à correta determinação da matéria tributável. No caso do ICMS, em que se opera o princípio da não-cumulatividade, a determinação da matéria tributável no lançamento de ofício passa necessariamente pelo dever de a autoridade administrativa verificar se as compensações entre créditos e débitos do contribuinte geraram falta de recolhimento do imposto, concluindo, pois que, para o lançamento de ofício ser válido no caso de ser constatado o creditamento indevido de ICMS, a autoridade administrativa deve sempre demonstrar suficientemente que, refazendo toda a escrita fiscal do contribuinte, a utilização do crédito havido por indevido realmente levou à falta de recolhimento.

Como o contribuinte em questão ostenta saldo credor, o efeito do lançamento de ofício nunca poderá ser a cobrança do crédito glosado como se imposto devido fosse sendo esse o procedimento adotado pela Receita Federal do Brasil ao efetuar lançamentos de créditos tributários de IPI – tributo também regido pela sistemática da não-cumulatividade: o refazimento de toda a escrita fiscal do contribuinte, a fim de aferir se o crédito glosado implicou falta de recolhimento do imposto.

Portanto, diz atuar a apuração de créditos do ICMS apenas e tão somente na sistemática de apuração decorrente do princípio da não-cumulatividade, fugindo à materialidade do imposto, de modo que o creditamento indevido do imposto não pode gerar, por si só, a falta de recolhimento de imposto, ainda mais no exato montante do crédito glosado.

Analizando as infrações 04, 05 e 06, na primeira (04) argumenta ter sido constatada divergência em relação ao simples preenchimento em campo distinto, de crédito de ICMS referente ao mês de janeiro de 2015, estando claro que tal crédito é totalmente procedente e de direito da empresa, e que é integralmente bem demonstrado nas escriturações retificadoras.

Na infração 05, informa que as notas fiscais ora citadas, estão totalmente bem demonstradas nas escriturações retificadoras da empresa, ao passo que na infração 06, alega que o simples refazimento da escrituração fiscal do contribuinte, demonstra que mesmo assim não houve creditamento indevido em tais operações, e que não resultou em falta de recolhimento do tributo. Fato esse, devidamente comprovado nas escriturações retificadoras da empresa.

Em resumo, diz que com uma simples verificação das escriturações retificadoras da empresa, se vê claramente que tais meras divergências de preenchimento foram totalmente sanadas, e que os créditos de ICMS efetivamente utilizados pela empresa são totalmente procedentes e de direito da empresa, e que são integralmente bem demonstrados nas escriturações retificadoras, não ensejando, portanto, nenhum prejuízo ao Fisco.

Por outro lado, a imposição de tais brutais multas, fere diretamente o princípio da razoabilidade, quando as legislações estaduais criam hipóteses de multas pecuniárias exorbitantes que se distanciam de sua finalidade repressiva à vista do reconhecimento do direito de punir do Estado, para desencorajar a ação dos sonegadores de tributos. Só que deve haver uma proporção entre a multa cominada e a infração praticada pelo contribuinte.

No caso em voga, percebe claramente que houve apenas uma mera divergência de preenchimento da obrigação acessória, não se atribuindo ao contribuinte, de forma alguma, qualquer tipo de responsabilidade quanto à sonegação fiscal.

Pede análise do fato, frente ao princípio da razoabilidade, transcrevendo decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no sentido de reconhecer caráter confiscatório de multa tributária, requerendo, por último, que em relação às infrações 01 e 0 sejam as mesmas desqualificadas, vez que, ainda que ajustando as alíquotas, a empresa fechou o exercício com saldo credor do imposto, não ensejando prejuízo ao Fisco.

Quanto às infrações 04, 05 e 06, sejam improcedentes, diante de ter enviado escriturações retificadoras, claro ficou que as mesmas decorrem de mera divergência quanto ao preenchimento da obrigação acessória, não caracterizando qualquer tipo de prejuízo ao Fisco

Informação fiscal constante às fls. 145 a 147 argumenta que em relação à infração 01, o contribuinte admite que após a sua escrituração retificadora, ainda assim manteve saldo credor de ICMS referente ao período fiscalizado.

Quanto à infração 02, alega que o contribuinte lançou na sua escrituração fiscal créditos de ICMS referentes a operações de compras de mercadorias acobertadas por notas fiscais sem destaque do imposto, chamando atenção para a planilha de fls. 18 a 48.

Fala que a alegação posta de que tal procedimento em nada afetou a conta corrente do ICMS e seu possível recolhimento, por se tratar de obrigação acessória, é negar as regras regulamentares, diante do fato de que, em nenhuma hipótese, o contribuinte é autorizado lançar em seus livros fiscais créditos fiscais inexistentes nas suas diversas operações não tributadas de compra de mercadorias, ou sem destaque de ICMS no documento fiscal.

Observa que a infração 03 não foi contestada pelo sujeito passivo, o que significa que o mesmo admitiu a ocorrência do fato gerador do imposto e a legalidade do seu lançamento.

Para a infração 04, assegura que o contribuinte sequer emitiu a nota fiscal exigida que apontasse a origem do valor lançado como crédito fiscal na sua escrituração, bem como também não apresentou as notas fiscais de aquisições de mercadorias a microempresas ou empresas de pequeno porte que pudessem gerar o valor devido como crédito a que tivesse direito.

Fala que da análise dos Relatórios de seus Registros Fiscais dos Documentos de Entradas de Mercadorias e Aquisições de Serviços (fls. 77 a 80), referente ao período de fevereiro de 2015, se pode verificar que inexistem lançamentos de notas fiscais de aquisições de mercadorias a empresas optantes do Simples Nacional que pudessem justificar um montante de crédito tal como o utilizado pelo sujeito passivo.

Quanto ao arquivo de sua escrituração fiscal, referente ao período de fevereiro de 2015, conforme Relatório Resumo de Arquivos EFD/OIE (fl. 13), não houve por parte do autuado o envio de arquivo retificador, conforme assegurado na defesa, tendo esta infração como dados para o lançamento, os registros no arquivo original de 02/2015, conforme determina o Regulamento do ICMS.

Analizando a infração 05, aponta para o Relatório Resumo de Arquivos EFD/OIE à fl. 11, para afirmar que nos meses de janeiro, abril, maio e agosto de 2015, não existiu transmissão por parte do contribuinte de arquivos retificadores do SPED Fiscal, sendo a ausência de registros fiscais constantes dos arquivos originais o que dá sustentação aos números da infração, conforme comprovação nos documentos de fls. 90 a 94 e determinação contida no RICMS.

Em relação à infração 06, observa que também para os períodos de junho e outubro de 2015, quando ocorreram os fatos geradores, não houve, por parte do contribuinte o envio de arquivos retificadores do SPED Fiscal, contrariamente ao afirmado na peça defensiva, sendo que os registros constantes dos arquivos originais são os que dão sustentação à autuação quanto a tal fato.

Conclui, observando não ter a infração 03 sido contestada, e quanto às demais, argui que não se encontra provado que a retificação da escrituração fiscal ainda manteria como resultado saldo credor, como se tal retificação pudesse ser feita a qualquer tempo, mesmo durante e após a o início da ação fiscal.

Aduz que após intimado e autorizado, o sujeito passivo apenas retificou apenas os arquivos do período de setembro a dezembro de 2014, conforme se denota do relatório de fl. 11, considerado para as infrações 01, 02 e 03 lançadas no presente Auto de Infração, apesar da determinação legal

de que declarações retificadoras de meses que estão sob ação fiscal não possuem validade jurídica, desde a intimação, até o encerramento da fiscalização.

Finaliza, solicitando a procedência na totalidade do Auto de Infração, diante do fato de que a documentação acostada aos autos, além da argumentação posta caminharem neste sentido.

## VOTO

O lançamento constitui-se em seis infrações arroladas pela fiscalização, das quais cinco foram objeto de contestação pelo sujeito passivo.

Diante do fato de que a infração 03 não foi contestada, a mesma encontra-se fora da lide, e, consequentemente tida como procedente.

Nas infrações 01, 02, 04 e 06, a discussão reporta-se a utilização de crédito fiscal indevido, sendo a tese defensiva, a de que, pelo fato de apresentar saldos credores nos meses indicados nas infrações, não poderia a empresa ser objeto de cobrança de imposto, no que foi rebatido pelo autuante.

Em primeiro lugar, importante esclarecer que Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vem a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a autuada.

Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no Estado da Bahia, inserido nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.

Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.

Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.

A escrituração prevista na forma deste convênio substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos

fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

Havendo necessidade de se fazer retificação da EFD, algumas observações, igualmente são pertinentes: Ela pode ser retificada sem autorização, até o último dia do 3º mês subsequente ao mês de referência (Ex.: A EFD de janeiro/2016 pôde ser retificada sem autorização até o dia 30 de abril de 2016);

Declarações retificadoras de meses que estão sob ação fiscal da Secretaria da Fazenda da Bahia e/ou da Receita Federal do Brasil entregues durante o período da fiscalização, ou seja, a partir da notificação fiscal até o termo de encerramento da fiscalização - não têm validade jurídica. Da mesma forma, declarações retificadoras de meses com débito lançado, não têm validade jurídica.

O Ajuste SINIEF 11/2012, de 11 de novembro de 2013 definiu regras padronizadas em todo o território nacional para a retificação da EFD-ICMS/IPI.

Feitas tais considerações, cabe agora, abordar a questão do crédito fiscal apropriado indevidamente, apresentando a empresa saldo credor.

Neste caso, sendo constatado o uso indevido de crédito fiscal, pode o Fisco realizar o estorno do crédito, o que pode levar ocorrência de duas situações:

- a) se o contribuinte tiver apurado saldo credor, mesmo com o estorno, o volume de créditos pode continuar a ser maior que o volume de débitos;
- b) se o contribuinte tiver apurado saldo credor, o estorno pode levar à redução dos créditos a montante inferior ao volume de débitos do período;

Nestes casos, não há dúvida de que o lançamento tributário terá por objeto, além das penalidades e encargos moratórios previstos em lei, também o valor do imposto que deixou de ser pago em razão do creditamento indevido.

Como bem sabido, a não-cumulatividade é uma das características do ICMS (que é não-cumulativo, ou não será válido), e a compensação dos créditos decorrentes das operações e prestações anteriores com o devido nas operações e prestações realizadas é norma objetiva, que deve ser seguida tanto pelo Fisco quanto pelo contribuinte.

A jurisprudência, especialmente a do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entende que “*o creditamento não é mera faculdade do contribuinte, mas dever para com o ordenamento jurídico objetivo*” (STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 1.065.234/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 15/06/2010, DJe 01/07/2010).

Os créditos de ICMS compõem o perfil da exigibilidade do ICMS, e, portanto, não constituem apenas faculdade do contribuinte de escriturá-los e compensá-los no exercício da atividade a que se refere o artigo 150 do CTN, mas também dever da Fazenda Pública ao verificar a matéria tributável na realização do lançamento (artigo 142 do CTN).

Falta não apenas o pressuposto o lançamento do imposto, mas também para incidência de juros e multa de mora. Se não há o que ser pago, diante do fato do saldo na conta corrente se apresentar como credor, nada haveria que ser pago mesmo se o contribuinte não tivesse compensado os créditos glosados, o credor nada deixou de receber, e nada de ilícito foi cometido nesse aspecto, se constituindo o ilícito unicamente no aproveitamento indevido do crédito, que pode ser sancionado com multa pecuniária, prevista em lei, e respeitosa da necessária correspondência entre a sanção e a reprovabilidade da conduta.

O Superior Tribunal de Justiça, primando pela não-cumulatividade que rege o imposto, já censurou essa conduta da fiscalização, em não considerar a existência de saldo credor, na decisão seguinte:

*“Processual Civil. Recurso Especial. Tributário. ICMS. Lavratura do Auto de Infração que não observou a sistemática do imposto nem que a autuada fazia jus ao benefício fiscal relativo ao crédito presumido de 60% do valor do ICMS incidente sobre as saídas. Insubsistência do Auto de Infração. Necessidade de novo lançamento.*

*1. A lavratura de auto de infração, em razão da constatação de débitos relativos a ICMS, deve levar em consideração a própria sistemática do cálculo do imposto, em função do princípio da não cumulatividade, sendo necessária a apuração do quantum em livro próprio onde se confrontam créditos e débitos do imposto. No caso concreto, é incontroverso que o auto de infração ora impugnado não levou em consideração a escrita fiscal da ora recorrente, cujo exame era imprescindível para a apuração do ICMS devido.*

*(...).*

*3. Recurso especial provido” (STJ, REsp. 1.250.218/ES, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma. DJe. 09/03/2012)”.*

Analizando os documentos acostados ao feito, verifico, entretanto, que o saldo credor apurado como indevido foi sendo utilizado ao longo do tempo, de forma que no momento da autuação, o mesmo já havia se exaurido, apresentando a empresa saldo devedor, o que justifica o lançamento ora analisado.

Assim, a tese defensiva não pode ser acolhida, diante do fato de que a escrituração fiscal foi devidamente considerada, sendo constatado pelo autuante que o saldo apresentado pela empresa, se apresentava, não mais como credor, e sim, como devedor de ICMS, com saldo a recolher, o que se alinha com o entendimento pacificado pela jurisprudência, além de permitir e amparar o lançamento.

Da mesma forma, foi plenamente atendido o princípio da não cumulatividade do imposto, previsto na Lei Complementar, o que confere o caráter de legalidade ao Auto de Infração.

Observe-se que o fato do saldo ter se mantido credor ao curso de tal período, não implica do mesmo não se apresentar como indevido, diante das evidências e provas constantes nos autos, como, de igual forma, pela falta de argumentos defensivos consistentes.

Desta maneira, pelos motivos expostos, as infrações acima destacadas são julgadas procedentes de acordo com os valores indicados.

Na infração 05, temos a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, decorrente da falta de registro na escrita fiscal do contribuinte de notas fiscais constantes do demonstrativo de fls. 82 a 88, o qual foi entregue em cópia ao contribuinte, conforme recibo apostado no mesmo.

O sujeito passivo, em sua defesa, alega simplesmente que na forma das retificações realizadas na escrituração fiscal digital (EFD) todas as notas fiscais estão registradas, não acostando, entretanto, qualquer documento ou elemento de prova que comprovasse tal assertiva.

O sujeito passivo fala em “retificação de arquivos”. Todavia o documento de fl. 11 aponta que os meses de janeiro, abril, maio e agosto de 2015 os arquivos não sofreram qualquer retificação, o que me leva a concluir que, tais ajustes nos registros ocorreram, foram em momento posterior ao da lavratura do Auto de Infração, não podendo, neste caso, serem retificados neste momento, conforme já visto acima, ao falarmos sobre EFD.

Neste caso, aplica-se a regra insculpida nos artigos 142 “a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária” e 143 do RPAF/99: “a simples negativa

do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal", motivo pelo qual à falta dos elementos de prova necessários para o convencimento do julgador, fica a infração mantida tal como lançada originalmente.

Quanto ao argumento de confiscatoriedade da multa, diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, já incidentalmente abordado linhas acima, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que "*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*". Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou "*jus imperium*".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que "*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*". Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que "*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*".

Por outro lado, juristas como Celso Bastos e Ives Gandra Martins advogam que o Princípio da Legalidade se apresenta muito mais com característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente Fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Ademais, nos termos do RPAF/99, artigo 167, inciso I, não se inclui na competência deste órgão julgador a apreciação de questões que envolvam constitucionalidade, motivo pelo qual me abstengo de tecer maiores comentários a respeito.

Por tais razões, voto no sentido de que o lançamento deva ser julgado procedente.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206915.0019/16-3** lavrado contra **SISCOBRAS SISTEMAS CONSTRUTIVOS DO BRASIL S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$470.783,91**, acrescido da multa de 60%, prevista na Lei 7.014/96, artigo 42, incisos II, “a” e VII, “a”, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$15.167,35** prevista no inciso IX, do mesmo diploma legal, além dos acréscimos moratórios estabelecido pela Lei nº 9.837/05.

Sala de Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA