

**PROCESSO** - A. I. Nº 299430.0021/17-4  
**RECORRENTE** - COMERCIAL DE MIUDEZAS FREITAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0222-03/17  
**ORIGEM** - INFAT ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11/12/2018

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0300-11/18

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO INDEVIDO. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária não admite crédito. Comprovado não haver o contribuinte adotado o procedimento de tributar pelas saídas. Contribuinte não comprova alegações defensivas. Indeferido pedido de diligência e perícia, tendo em vista que a Impugnante não comprova suas alegações e sequer apresenta documentos que possam relativizar a acusação fiscal. Infração subsistente. 2. PRATICOU OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **a)** ATRAVÉS DE ECF. **b)** ATRAVÉS DE NFe. Comprovado ter a contribuinte dado saídas de mercadorias com tributação normal como se tratando de mercadorias com tributação encerrada. Alegação de pagamento feito por antecipação afastada em vista de pesquisas no INC revelarem não haver recolhimento por este código de receita. Infrações subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 3ª JJF Nº 0222-03/17, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 26/06/2017, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$112.919,65, em decorrência das seguintes infrações:

**Infração 01 - 01.02.05** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Referente ao período de FEV/16 A FEV/17. No valor de R\$11.853,33;

**Infração 02 - 02.01.03** – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Conforme demonstrativo anexo, relativo às saídas através de emissor de cupom fiscal (ECFs). Referente ao período de JAN/16 A FEV/17. No valor de R\$73.409,90;

**Infração 03 - 02.01.03** – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. “Conforme demonstrativo anexo, referente às saídas através de notas fiscais eletrônicas”. Referente ao período de JAN A JUL/16 E FEV/17. No valor de R\$27.656,42.

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência das infrações com fundamento no voto condutor, abaixo transscrito:

### VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

A infração 01 versa sobre utilização indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Verifiquei que a mercadoria objeto da infração 01

refere-se a *ESPELHO* cujo NCM é 70099200.

Inicialmente analiso a alegação da defesa de que o procedimento que deu margem a infração fiscal 01 decorreu de dificuldades internas em parametrizar todo o sistema tributário da empresa para acompanhar a alteração na legislação tributária estadual, que teria sido modificada para tornar o produto objeto da autuação sujeito à substituição tributária. Resultando, que optou por continuar a dar tratamento fiscal ao produto como se não substituído fosse procedendo ao recolhimento do ICMS na sistemática de tributação normal, tendo tributado a mercadoria no momento da saída.

A Impugnante inclusive afirma haver acostado aos autos material probatório de suas alegações conforme excertos a seguir:

Fls. 48:

"Noutro dizer: diferentemente do que sugeriu a distinta autoridade fiscal, a Impugnante cumpriu rigorosamente o seu dever tributário relativo ao pagamento do ICMS devido ao Estado da Bahia, que em alguns casos ocorreu por meio de recolhimentos antecipados, conforme os comprovantes anexos. Grifamos.

Fls. 49:

"Vale registrar, por oportuno, que as considerações até aqui expendidas podem ser devidamente confirmadas, caso este órgão entenda que o material acostado aos autos deve ser objeto da realização de levantamento pericial." Grifamos.

Fls. 50:

"Em tempo: a Impugnante está presentemente acostando aos autos um quadro analítico em que constam todas as informações acima apresentadas, mês a mês." Grifamos

Todavia, compulsando os autos nada encontrei do material probatório que alega a defesa haver sido anexado. Os Autuantes, por sua vez, reafirmam que a empresa procedeu ao creditamento do ICMS que incidiu em operações de aquisições de mercadorias que estavam sujeitas à substituição ou antecipação tributária e que nas operações de saídas subsequentes, em grande monta, as escrituraram como mercadorias não sujeitas à tributação, tendo inclusive apresentado um demonstrativo reproduzido a seguir onde evidenciam que 65% das operações de saídas destas mercadorias foram comercializadas como não tributadas.

CFOP	Quant	%	VILiqItem	VIIcms
5403	7.688	65%	123.867,51	-
5102	3.690	31%	121.316,25	21.594,05
Outros	479	4%	3.716,10	474,39
Total	11.857	100%	248.899,86	22.068,44

Destarte, tendo em vista que o procedimento da Autuada não foi padronizado no sentido de tributar normalmente toda às operações de saídas das mercadorias em questão, afasta inclusive a aplicação ao caso do §1º do art. 42 da Lei 7.014/96, que autorizaria apenas a aplicação da multa prevista na alínea "d" do inciso II também da Lei 7.014/96.

De referência ao pedido de perícia, tendo em vista que a Impugnante não comprova suas alegações e sequer apresenta documentos que possam relativizar a acusação fiscal, com fulcro nos art. 141 a 143 do RPAF, indefiro o pedido de perícia ou diligência fiscal.

Sendo assim, voto pela procedência da infração 01, podendo a Autuada, se for o caso, requerer o indébito da parcela do ICMS, acaso, paga nas operações de saídas das referidas mercadorias.

Quanto à infração 02 e 03 que versam sobre falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Verifiquei referir-se a operações de saídas de mercadorias como brinquedos e artigos de plástico com NCM 9503; PILHA de NCM 8506; Artefatos de higiene/toucador de plástico NCM-3924; entre outros, que figuraram com mercadorias sujeitas ao regime de antecipação tributária até dezembro de 2014, e que afirma os Autuantes, ainda estavam sendo comercializadas pela autuada sem tributação pelas saídas no período autuado de Jan/2016 a Fev/2017.

A defesa afirmou que a totalidade de tais saídas ocorreram sob o CFOP 5.405, que designa que tais vendas ocorreram com o recolhimento antecipado do ICMS sob o regime de substituição tributária. E ainda que tais produtos foram considerados sujeitos ao regime de antecipação, e que a Impugnante promoveu ao recolhimento antecipado do ICMS por ocasião das entradas interestaduais de tais produtos e que não se apropriou de tais créditos em função do regime tributário adotado.

Os Autuantes, por sua vez, informam que apuraram em pesquisas realizadas no sistema da SEFAZ denominado INC – INFORMAÇÕES DO CONTRIBUINTE, que inexistem qualquer antecipação tributária desde maio/2015 até o último mês fiscalizado.

*Acrescentaram ainda que as entradas de todos os produtos objeto destas infrações no período fiscalizado foram feitas com o lançamento do crédito pelo contribuinte, conforme sua escrituração fiscal digital e resumo que apresentaram.*

*Perquirindo sobre o único argumento da defesa plausível de pelo menos relativizar o prejuízo aos cofres públicos de sua conduta em dar saída de mercadoria tributada como não tributada, que se trata da alegação de que procedeu a antecipação tributária destas mercadorias, verifiquei a informação dos Autuantes de que apuraram em pesquisas realizadas no INC que inexiste qualquer antecipação tributária desde maio/2015 até o último mês fiscalizado, e de fato pude confirmar esta assertiva.*

*Quanto a alegação da Impugnante de que não se creditou do ICMS incidente nas aquisições das mercadorias objeto das infrações 02 e 03, concluo que em nada pode alterar a eficácia da acusação fiscal, pois se este foi o caso, lhe restaria a formalização do pedido de restituição, contudo, compulsando os autos, verifico que os Atuantes rebatem esta alegação e apresentam demonstrativo que confirmam os referidos créditos.*

*Assim, voto pela subsistência, também das infrações 02 e 03.*

*Destarte, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.*

Inconformada com o julgamento de primeira instância, a Recorrente apresenta o seu Recurso Voluntário fls. (84/92), escorada nas razões a seguir discorridas, estribada no que dispõe o artigo 169, I, “b”, observado o prazo previsto no artigo 171, ambos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para contestar o exame e a decisão de piso.

A Recorrente afirma que não existe ilícitos no Auto de Infração ao contrário do que foi considerado pelo autuante, e ratificado pela julgadora de 1ª Instância, a Recorrente informa que não creditou-se indevidamente ou deixou de proceder ao pagamento de ICMS (próprio e substituição tributária) no período fiscalizado, conforme os fatos registrados no conjunto de documentos e livros fiscais / contábeis utilizados, bem como os documentos de arrecadação do ICMS utilizados pela empresa para realização do efetivo recolhimento em favor do Fisco baiano.

Relativamente à acusação segundo a qual a Recorrente não efetuou o débito do ICMS por ocasião das saídas de mercadorias de seu estabelecimento (“infrações 2 e 3”), assinala que segundo a Fazenda Estadual, a Recorrente procedeu à classificação errônea de alguns produtos, enquadrando-os como sujeitos ao regime normal de tributação quando substituição tributária e vice-versa, informando que de fato isto ocorreu.

Todavia, a Recorrente reafirma que em face da alteração repentina na legislação tributária estadual não foi possível parametrizar todo o sistema de gestão de dados da empresa, de modo que, de forma conservadora, optou-se por proceder ao recolhimento do imposto da forma como sempre realizou para os produtos até então sujeitos à substituição tributária – quando da entrada no Estado da Bahia, com vistas a evitar a eventual lavratura de Auto de Infração e imposição de multa por falta de recolhimento de tributo devido ao Estado da Bahia.

Ou seja: diversos produtos que passaram a ser sujeitos ao regime normal de tributação (débito de ICMS na saída) permaneceram classificados pela Recorrente como sujeitos ao regime de substituição tributária (recolhimento do ICMS por ocasião da entrada), razão pela qual, nestes casos, houve a antecipação do tributo devido (doc. anexo).

Logo, a Recorrente ratifica que recolheu o ICMS devido ao Estado da Bahia, porém, o fez de modo destoante do que preceitua a legislação que disciplina as operações realizadas pela empresa, de modo que causa estranheza inclusive o afastamento da aplicação do parágrafo primeiro do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

A Recorrente registra que a julgadora de 1ª Instância afirma que pesquisas realizadas no sistema da SEFAZ/BA denominado INC – INFORMAÇÕES DO CONTRIBUINTE indicam que a Recorrente nunca efetuou qualquer antecipação tributária desde maio/2015 (início do recolhimento do ICMS ao Estado) até o último mês fiscalizado e que todos os produtos objeto dessas infrações no período fiscalizado foram feitas com o lançamento do crédito pela Recorrente, conforme a sua EFD.

Todavia, quem se dispuser a examinar o conjunto de fatos regularmente registrados nos documentos e livros fiscais/contábeis utilizados no período fiscalizado, bem como os documentos de arrecadação do ICMS utilizados pela Recorrente para realização do efetivo recolhimento do ICMS, verificará que ocorreu sim recolhimento do ICMS (doc. anexo) assim como não houve prejuízo para o Fisco baiano no período fiscalizado, por força da apropriação de determinados créditos de ICMS pela Recorrente.

A comprovação do que asseveramos advém do mero cotejamento entre os valores totais de ICMS–Substituição Tributária recolhidos antecipadamente e ICMS – Normal pago mensalmente pela empresa (docs. anexos) durante o período fiscalizado e o total de ICMS-Próprio e ICMS-Substituição Tributária que o digno autuante afirma ser devido.

Já no que concerne à acusação de crédito indevido, a Recorrente afirma que ela também não se sustenta. Em primeiro lugar, tem-se que na data de 26 de julho de 2017 a Recorrente protocolou um anexo à Impugnação (fls. 52 a 54), no qual explica que as aquisições de espelhos com molduras (NCM 70099200) entre o período de fevereiro de 2016 a fevereiro de 2017 (infração 01) ingressaram no estabelecimento da Recorrente com CFOPs 2.152 (transferências para comercialização) e 2.102 (compras para comercialização), razão pela qual não foram tratadas na apuração como operações sujeitas ao regime de substituição tributária, pois se assim fosse os CFOPs seriam 2.409 e 2.403.

De seu turno, cumpre salientar que as saídas subsequentes a estas entradas foram normalmente tributadas (doc. anexo), sob os CFOPs 5.102 e 6.102, gerando um saldo devedor à Recorrente, o que justifica a apropriação dos créditos fiscais em causa, em respeito à não cumulatividade própria do imposto.

Assim, *ad argumentandum tantum*, por prestígio ao princípio constitucional da eficiência da administração pública, na hipótese de constituição do crédito tributário relativo a diferença entre os valores creditados “indevidamente” e os valores dos débitos, os autuantes deveriam ter descontado os débitos das saídas subsequentes, vez que igualmente indevidos.

Registra, que as considerações aqui expendidas podem ser devidamente confirmadas, caso este órgão entenda que o material acostado aos autos deve ser objeto da realização de levantamento pericial.

Traz que o cerne da questão, portanto, reside na importância da realização da prova pericial nos documentos de arrecadação do ICMS utilizados pela Recorrente para o efetivo recolhimento do ICMS (docs. anexos), com vistas a verificar se de fato houve o recolhimento antecipado, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Informa ainda que a atividade de lançamento é tida como plenamente vinculada (parágrafo único, art. 142, CTN), mostra-se absolutamente vedada qualquer intervenção subjetiva por parte do auditor responsável pela realização de tal função executiva, por força do princípio da verdade real (ou material) que deve nortear, de modo irrestrito, a realização de toda e qualquer ação fiscalizatória.

Então, a autoridade administrativa, em sua atividade de fiscalização, necessita exaurir as possibilidades investigativas de modo a formular ao final não simples um juízo de verossimilhança como resultado de um processo presuntivo, mas sim um juízo de certeza.

Informa que a denominada prova pericial, no direito tributário brasileiro, afigura-se como um dos meios idôneos para atestar a verdade ou não de determinada acusação acerca da prática de ato infracional.

Logo, ligada que está ao postulado da BUSCA DA VERDADE MATERIAL, nos termos acima explanados, a perícia solicitada atuará como algo determinante para elucidar se houve ou não a infração imputada, uma vez que se oferece robusta contestação às questões relevantes para a própria identificação do citado ilícito fiscal.

Com efeito, se o meio de prova sob comento presta-se à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, é incontestável que para a decisão do processo em tela a perícia contribuirá definitivamente para a realização de uma cognição mais fiel dos fatos relevantes para a justa solução dos conflitos de interesses de que cuida este processo.

No contexto, a denominada PROVA PERICIAL, no direito tributário brasileiro, afigura-se como um dos meios idôneos para atestar a verdade ou não de determinada acusação acerca da prática de ato infracional.

À vista disso é que, na hipótese de não se convencer, *ab initio*, acerca da improcedência da autuação ora recorrida, torna-se imperioso que seja determinada a realização do competente exame pericial, desde logo requerido, na documentação fiscal e contábil relativa ao período de que cuida o auto, a fim de restar devidamente comprovada a não-ocorrência da infração a que alude o indigitado Auto de Infração.

Em face ao exposto, pede que esta Câmara de Julgamento Fiscal decida pela improcedência do Auto de Infração nº 299430.0021/17-4 e, por via de consequência, seja determinada a pronta extinção do crédito tributário nele consignado.

Caso não se convença da veracidade dos motivos aqui expendidos, rogamos a realização de EXAME PERICIAL na documentação (livros fiscais e contábeis, notas fiscais e comprovantes de recolhimentos), a fim de que fique devidamente comprovada a inexistência do ilícito apontado na peça vestibular, e seja, portanto, declarada a improcedência do Auto de Infração.

Por fim, caso não acate o pedido formulado acima, a Recorrente roga que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, de modo que seja aplicada a sanção estatuída no parágrafo primeiro do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 (“No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”).

## VOTO

O objeto do presente Recurso Voluntário são 3 infrações, que foram julgadas pela primeira instância todas Procedentes, no valor de R\$112.919,65, referente as infrações seguintes:

*Infração 01 - 01.02.05 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Referente ao período de FEV/16 A FEV/17. No valor de R\$11.853,33;*

*Infração 02 - 02.01.03 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Conforme demonstrativo anexo, relativo às saídas através de emissor de cupom fiscal (ECFs). Referente ao período de JAN/16 A FEV/17. No valor de R\$73.409,90;*

*Infração 03 - 02.01.03 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. “Conforme demonstrativo anexo, referente às saídas através de notas fiscais eletrônicas”. Referente ao período de JAN A JUL/16 E FEV/17. No valor de R\$27.656,42.*

Em relação à solicitação de perícia e diligência, indefiro as solicitações, com fulcro no Art. 147, I, “a”, e II, “a” e “b”, do RPAF/99, por ser destinada a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal e por constatar que o processo contém elementos suficientes para a formação de minha convicção para a decisão sobre a lide, bem como pelo fato da prova pretendida não depender do conhecimento especial de técnicos e ser desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Incialmente observo que a Recorrente não nega que ouve equívoco na apuração do tributo, protesta afirmando que o tributo foi pago, entretanto de forma destoante com a legislação aplicável aos fatos concretos.

Passo a analisar a infração 1 que versa sobre utilização indevidamente de crédito fiscal de ICMS

referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. A Recorrente não traz fatos novos aos já analisados pela JJF, afirma que houve a infração por dificuldades internas em parametrizar o sistema da empresa para acompanhar a alteração na legislação tributária estadual.

Na alteração da legislação ao qual o produto objeto da autuação passou a ser tributado por substituição tributária, o contribuinte continuou a dar tratamento fiscal ao produto como se não substituído fosse, dando o tratamento e o recolhimento do ICMS na sistemática de tributação normal, supostamente, tendo tributado a mercadoria no momento da saída.

Por já ter sido analisado pela JJF, e fatos novos não foram apresentados, corroboro com o entendimento de piso e voto pela Procedência da infração 1, podendo a Recorrente, após uma revisão fiscal mais detalhada e comprovar os pagamentos nas operações de saídas, pode o mesmo compensar a parcela desse ICMS pago a maior.

Em relação às Infrações 2 e 3, referente a acusação segundo a qual a Recorrente não efetuou o débito do ICMS por ocasião das saídas de mercadorias de seu estabelecimento, a Recorrente procedeu à classificação errônea de alguns produtos, enquadrando-os como sujeitos ao regime normal de tributação quando substituição tributária e vice-versa, fato ao qual a própria recorrente afirma que isto ocorreu.

Vejo que a Recorrente transgrediu a Lei, este é um dos pontos cardeais do Estado Financeiro, expressamente consagrado no art. 150, I, da CF, o tributo só existe se criado por lei e na medida por ela criada. Em face disso não pode ser aplicado método interpretativo de construção, integração, analogia ou extensão de que resulte a criação ou modificação do tributo, pois se a lei não o previu, ele não pode surgir ou tornar-se maior ou menor por outra via.

Assim, o simples argumento de que não atendeu a legislação positivada por dificuldades operacionais e que o pagamento do tributo foi pago de forma destoante à norma, não exime a Recorrente do pagamento do tributo, pois como já mencionado acima, se pagou a maior pode a mesma fazer a compensação desse tributo.

Assim, no caso presente, infração 2 e 3, razão não assiste a Recorrente.

Diante do exposto, e à luz da legislação aplicável, entendo que nada existe a ser modificado no julgamento recorrido, por isso ratifico integralmente o julgamento efetuado pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, dessa forma voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299430.0021/17-4, lavrado contra **COMERCIAL DE MIUDEZAS FREITAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$112.919,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42 incisos VII, “a” e II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS