

PROCESSO - A. I. Nº 207095.3020/16-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL E DDA DINÂMICA DISTRIBUIDORA E INDÚSTRIA DE ALIMENTOS E TRANSPORTES S/A
RECORRIDOS - DDA DINÂMICA DISTRIBUIDORA E INDÚSTRIA DE ALIMENTOS E TRANSPORTES S/A, e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0042-02/18
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/06/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0102-11/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedada, pela legislação tributária estadual, a utilização de crédito fiscal referente a aquisição de mercadorias com o imposto pago por antecipação ou substituição tributária. Efetuada correção no cálculo do imposto. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida pela 2ª JJF ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi inicialmente imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pela empresa autuada, com base no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 28/09/2016 para exigir ICMS no valor histórico de R\$483.021,30, acrescido de multa de 60%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade: “Infração 01 - 01.02.06. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento do imposto por substituição tributária.” Fato ocorrido nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

Após a devida instrução processual, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência Parcial, por unanimidade, pelos seguintes fundamentos abaixo colacionados:

VOTO

Conforme já relatado, no Auto de Infração em epígrafe o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 483.021,30, referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária.

Preliminarmente, foi suscitada a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que o lançamento carece de fundamentação, de que não há indicação da base legal específica e que o enquadramento utilizado pelo autuante é genérico.

Ao contrário do afirmado na defesa, o Auto de Infração contém demonstrativos detalhados da forma de apuração do imposto, listando cada uma das operações cujo crédito fiscal foi considerado como indevido. Por sua vez o enquadramento legal utilizado pelo autuante está em conformidade com a infração apurada, haja vista que o art. 97, IV, “b”, do RICMS-BA/97, e o art. 290 do RICMS-BA/12 vedam a apropriação de crédito fiscal decorrente de aquisição de mercadoria cujo pagamento do imposto tenha sido feito por antecipação ou substituição tributária. Nesse ponto, é relevante salientar que, nos termos do art. 19 do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. 7.629/99), “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”.

Não é razão de nulidade a falta de indicação do convênio, protocolo ou dispositivo da legislação tributária estadual que enquadrava as mercadorias no regime de substituição ou antecipação tributária, pois o contribuinte

do ICMS deve conhecer a situação tributária de cada uma das mercadorias que negocia. Não lhe é dado alegar desconhecer a legislação que rege a sua atividade empresarial. Contudo, por precaução, o processo foi convertido em diligência à INFRAZ FEIRA DE SANTANA, para que o autuante indicasse os acordos interestaduais ou o dispositivo da legislação tributária estadual que atendiam o desconhecimento do autuado. A diligência foi cumprida satisfatoriamente, tendo o autuante indicado as normas do CONFAZ e da SEFAZ-BA que enquadravam, no regime de substituição tributária, as mercadorias que remanesceram na autuação após a diligência.

Pelo acima exposto, afasto a preliminar de nulidade arguida na defesa e reiterado no pronunciamento de fls. 119 a 124.

Ao ser notificado acerca do resultado da diligência realizada, o autuado voltou a suscitar a nulidade do Auto de Infração, desta vez em razão de alteração do critério jurídico do lançamento de ofício, pois entende que originalmente a acusação tratava de crédito indevido referente a mercadorias com o imposto pago por substituição tributária e, na diligência, o autuante teria mudado para mercadorias com o imposto pago por antecipação tributária.

Essa preliminar não merece acolhimento, uma vez que o termo “substituição tributária” constante no Auto de Infração engloba a substituição tributária propriamente dita e a antecipação tributária. Esse fato fica claro quando se observa que tanto o art. 97, IV, “b” do RICMS-BA/97, como o art. 290 do RICMS-BA/12, vedam a utilização de crédito fiscal referente à aquisição de mercadoria com o imposto pago por substituição ou antecipação tributária. Desse modo, não houve a alegada alteração do critério jurídico do lançamento tributário e, portanto, também fica afastada essa preliminar de nulidade.

Indefiro, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF-BA/99, a solicitação de nova diligência para complementar a que já foi realizada, pois a diligência efetuada atende plenamente as solicitações dos julgadores e deixa o processo em condições de julgamento. Também não há razão para a verificação do suposto “desenquadramento” do autuado do regime normal de apuração, uma vez que no Auto de Infração não houve “desenquadramento” algum, conforme ficará demonstrado na apreciação do mérito da lide.

Adentrando ao mérito, verifico que o demonstrativo de fls. 52 a 54 e retificado às fls. 151 a 182 relaciona operações de aquisição de mercadorias cujo imposto fora pago por substituição ou antecipação tributária, com a utilização do correspondente crédito fiscal. Nessa situação, por força do art. 97, IV, “b”, do RICMS-BA/97, e 290 do RICMS-BA/12, a apropriação de crédito fiscal fica vedada, senão vejamos a redação desses dispositivos regulamentares:

RICMS-BA/97

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

[...]

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

[...]

b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas (arts. 356 e 359);

RICMS-BA/12

Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

A separação das operações relacionadas no lançamento segundo os CFOPs não tem pertinência com a autuação. A exigência fiscal decorre do fato de que as mercadorias listadas no Auto de Infração tiveram o imposto pago por substituição ou antecipação tributária e, no entanto, o autuado utilizou os créditos fiscais referentes a essas aquisições, infringindo, assim, o previsto nos dispositivos regulamentares transcritos acima. Dessa forma, o fato de as operações relacionadas na autuação serem sujeitas à sistemática de débitos x créditos não possui o condão de elidir a utilização indevida de crédito fiscal.

Em sua defesa, o autuado alega que a exigência fiscal afronta o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS e, por via reflexa, o princípio da capacidade contributiva.

Não acolho essa tese defensiva, pois a legislação tributária estadual veda a apropriação do crédito fiscal na situação em tela, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme o art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código

Tributário do Estado da Bahia - COTEB).

Quanto à apuração do valor devido, observo que apesar de o defendente não indicar a existência de mercadoria que não tivesse o imposto pago por substituição ou antecipação, o autuante na informação fiscal e na diligência refez a apuração do imposto devido, excluindo as entradas referentes a mercadorias tributadas, a exemplo de sucos, o que reduziu o valor devido de R\$ 483.021,30 para R\$ 72.664,36.

Acato essas retificações efetuadas pelo autuante, tendo em vista que essas correções foram realizadas pelo próprio preposto fiscal que executou a ação fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração em comento e que teve acesso aos livros e documentos do autuado. Em consequência, a infração imputada ao autuado subsiste parcialmente, consoante a apuração que foi refeita pelo autuante às fls. 151 a 182.

Por fim, ressalto que o autuante enviou arquivos com as planilhas integrais elaboradas na diligência para o endereço a que se refere o §4º do art. 8º do RPAF-BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 72.664,36, como foi apurado pelo autuante na diligência, ficando o demonstrativo de débito da seguinte forma:

DATA OCORR	DATA VENC.	B. CÁLCULO	ALÍQ.	MULTA	VALOR
31/01/12	09/02/12	12.722,00	17%	60%	2.162,74
29/02/12	09/03/12	30.555,35	17%	60%	5.194,41
31/03/12	09/04/12	20.261,41	17%	60%	3.444,44
30/04/12	09/05/12	7.167,59	17%	60%	1.218,49
31/05/12	09/06/12	19.605,76	17%	60%	3.332,98
30/06/12	09/07/12	25.048,94	17%	60%	4.258,32
31/07/12	09/08/12	8.373,35	17%	60%	1.423,47
31/08/12	09/09/12	21.090,65	17%	60%	3.585,41
30/09/12	09/10/12	22.663,94	17%	60%	3.852,87
31/10/12	09/11/12	24.363,47	17%	60%	4.141,79
30/11/12	09/12/12	24.234,71	17%	60%	4.119,90
31/12/12	09/01/13	20.273,47	17%	60%	3.446,49
31/01/13	09/02/13	25.425,59	17%	60%	4.322,35
28/02/13	09/03/13	41.553,94	17%	60%	7.064,17
31/03/13	09/04/13	7.754,65	17%	60%	1.318,29
30/04/13	09/05/13	8.687,94	17%	60%	1.476,95
31/05/13	09/06/13	3.292,82	17%	60%	559,78
30/06/13	09/07/13	22.486,76	17%	60%	3.822,75
31/07/13	09/08/13	4.213,65	17%	60%	716,32
31/08/13	09/09/13	6.735,41	17%	60%	1.145,02
30/09/13	09/10/13	23.799,35	17%	60%	4.045,89
31/10/13	09/11/13	11.465,35	17%	60%	1.949,11
30/11/13	09/12/13	24.868,00	17%	60%	4.227,56
31/12/13	09/01/14	10.793,30	17%	60%	1.834,86
SOMATÓRIO					72.664,36

Nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item “1”, do RPAF/99, a referida Junta recorreu de ofício decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso quando aos valores remanescentes, alegando o que segue:

Inicialmente tece um breve relato dos fatos e segue apontando a nulidade da autuação por critério jurídico do lançamento, com base no art. 146 do CTN.

Diz que o Auditor Fiscal extrapolou suas competências legais, pois o comando normativo da decisão, que opera norma jurídica individual e concreta entre as partes, conforme PAULO CESAR CONRADO é para se evidenciar os convênios aplicáveis, haja vista tratar-se, com escólio no critério jurídico do auto, em mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Assim, salienta que é vedado ao Ilm.º Auditor Fiscal, por conseguinte, neste processo administrativo, introduzir para a RECORRENTE, novo critério jurídico para fatos pretéritos à sua introdução, na esteira do artigo 146 da Lei nº 5.172/1966 (“CTN”).

Afirma que o Auditor Fiscal não apontou sequer um único Convênio ICMS, aduzindo apenas Protocolos ICMS que não dizem respeito a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Entende que houve cerceamento ao direito de defesa, pois o Auditor Fiscal não realizou o levantamento exaustivo das mercadorias objeto do auto. Data venia, como também há insegurança jurídica quanto ao crédito tributário.

Assevera que na primeira oportunidade após a Impugnação inicial de fls. 137 a 143, reduziu substancialmente o crédito tributário; e, agora, ciente da improcedência *in totum* do AUTO, utiliza-se de subterfúgios para evadir-se ao cumprimento do seu dever legal, que é de indicar que o critério jurídico adotado no AUTO é improcedente.

Diante disto, defende que é medida que se impõe o julgamento pela improcedência do AUTO, e o consequente cancelamento integral do crédito tributário dele decorrente.

Alega que a alteração da motivação e fundamento legal exige, necessariamente, a lavratura de novo Auto de Infração, e somente para fatos geradores ocorridos após a sua apresentação ao contribuinte e apresenta decisões do CARF e doutrinas nesse sentido.

No mérito, aduz a inaplicabilidade da exigência sistemática de ICMS/ST às operações autuadas – erro no critério jurídico – dupla exigência do ICMS (normal e ST) – ofensa ao princípio da não cumulatividade – improcedência integral.

Diz que, no que tange ao âmbito de abrangência deste recurso (crédito tributário renascente julgado Procedente pela d. JJF), se superado for o pedido indicado no tópico anterior, o que se admite apenas para argumentar, outro ponto fulcral deste AUTO que fulmina, por completo, a pretensão fiscal baseia-se, sobretudo, na análise dos próprios códigos CFOPs estabelecidos pelo Auditor Fiscal.

Explica o contexto da celebração do Convênio ICMS s/n, de 15/12/1970, do qual este Estado é signatário e discorre sobre os CFOPs indicados no AUTO e a sua interpretação.

Assim, afirma que todas operações listadas acima (sub judice), se referem a operações normais/regulares de apuração do ICMS, sujeitas, portanto, à sistemática de créditos e débitos, sendo assim totalmente adequado a escrituração do imposto destacado na nota fiscal de entrada da mercadoria, em atendimento ao princípio da não cumulatividade.

Salienta que, conforme se depreende de todo o conjunto probatório, as operações praticadas pela RECORRENTE enquadram-se no contexto comercialização de mercadorias adquiridas de terceiros, cuja sistemática de operação do ICMS é normal/regular, ou seja, sujeita ao regime regular de escrituração de débitos e créditos, com recolhimento mensal, em caso de saldo credor em favor do Estado.

Alega que em um momento do lançamento (sic) enquadra a operação com CFOPs de operações regulares/normais de apuração do ICMS e, como tal, sujeita à sistemática de apuração de débitos e crédito, mas exige o tributo estadual sob a sistemática da substituição tributária, sem sequer tecer uma linha de considerações sobre a existência de créditos tributários vinculados às aquisições de mercadorias para revenda, ou mesmo a sua consideração sob qualquer motivação. O lançamento foi feito exclusivamente sob a ótica das operações de saída da RECORRENTE, como se ICMS fosse tributo cumulativo.

Assim, nos termos do artigo 7º, § 2º c/c artigo 123, § 3º e artigo 145, todos do RPAF, requer a realização de diligência/perícia, a fim de que o Ilustríssimo Auditor Fiscal esclareça e, se for o caso, retifique o lançamento fiscal, a fim de que indique (e motive) a razão pela qual desenquadrara a operação da RECORRENTE do Regime Normal de Apuração do ICMS, para o regime de apuração sob a sistemática da substituição tributária.

Discorre sobre o Princípio da Não Cumulatividade e da Motivação e, por fim, refuta, em todos os seus termos, o crédito tributário residual mantido no AUTO, pelo ACÓRDÃO da JJF, e reiterando os pedidos expostos acima como se aqui estivessem transcritos, requerendo a esta Colenda Câmara o julgamento pela improcedência integral do crédito tributário residual, mantido no AUTO pela 2ª JJF, com a consequente baixa do crédito tributário dele decorrente.

VOTO

Trata-se de acusação fiscal que imputa ao contribuinte o cometimento de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento do imposto por substituição tributária.

Inicialmente, passemos à análise do Recurso de Ofício.

O autuante, em sede de informação fiscal e na diligência realizada na primeira instância, de ofício, reconheceu que havia considerado erroneamente em seu levantamento mercadorias com entradas tributadas normalmente, como exemplo Sucos, o que motivou a revisão fiscal que alterou o valor devido de R\$483.021,30 para R\$72.664,36.

Através de análise por amostragem, verifiquei que as mercadorias mantidas encontram-se listadas nos protocolos e convênios citados pelo autuante na diligência realizada. Ademais, o contribuinte não se insurge objetivamente contra os itens mantidos.

Assim, ratifico as alterações promovidas em primeiro grau, uma vez que estas foram realizadas pelo fiscal autuante e estão em conformidade com a verdade material do caso em análise, conforme se verifica da apuração apresentada e dos demonstrativos acostados às fls. 151/182.

Deste modo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, o contribuinte alega nulidade por mudança de critério jurídico da autuação e afirma que o Auditor Fiscal não apontou sequer um único Convênio ICMS, aduzindo apenas Protocolos ICMS que não dizem respeito a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Todavia, vislumbro que o referido PAF passou por uma diligência saneadora, na qual o fiscal autuante indicou as normas do CONFAZ e da SEFAZ-BA que enquadravam, no regime de substituição tributária, as mercadorias que remanesceram na autuação após a diligência que alterou o valor devido, tendo o contribuinte sido intimado para manifestação, respeitado assim o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Ademais, não houve alteração do critério jurídico. O critério continuou o mesmo. O que houve foi somente uma complementação de informações referentes à indicação de Convênios e Protocolos que fundamentam a autuação.

Quanto à alegação de insegurança do crédito fiscal, a mesma não deve prosperar, eis que a revisão fiscal realizada encontra-se devidamente respaldada nos Convênios e Protocolos. Caberia ao contribuinte insurgir-se objetivamente contra a revisão realizada caso entendesse que os valores estão equivocados. Todavia, o mesmo somente nega o cometimento da infração, sem trazer provas ou sustentação sólida das razões de defesa apresentadas de maneira genérica.

Deste modo, entendo que a nulidade aventada encontra-se superada.

No mérito, a recorrente alega que o Convênio ICMS s/n, de 15/12/1970, do qual este Estado é signatário, discorre sobre os CFOPs indicados no AUTO e a sua interpretação. E afirma que todas operações listadas se referem a operações normais/regulares de apuração do ICMS, sujeitas, portanto, à sistemática de créditos e débitos, sendo assim totalmente adequado a escrituração do imposto destacado na nota fiscal de entrada da mercadoria, em atendimento ao princípio da não cumulatividade.

Outrossim, como bem pontuou o julgador de piso:

A separação das operações relacionadas no lançamento segundo os CFOPs não tem pertinência com a autuação. A exigência fiscal decorre do fato de que as mercadorias listadas no Auto de Infração tiveram o imposto pago por substituição ou antecipação tributária e, no entanto, o autuado utilizou os créditos fiscais referentes a essas aquisições, infringindo, assim, o previsto nos dispositivos regulamentares transcritos acima. Dessa forma, o fato de as operações relacionadas na autuação serem sujeitas à sistemática de débitos x créditos não possui o condão de elidir a utilização indevida de crédito fiscal.

A própria legislação estadual, em seu art. 290 do RICMS/12 determina o não creditamento nas operações em que o imposto foi pago com substituição ou antecipação, vejamos:

Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

Ato contínuo, quanto ao pedido de diligência formulado, entendo que o PAF encontra-se revestido de todas as formalidades legais, além de provas documentais que justificam a autuação. Ademais, a diligência realizada em primeira instância já apurou os pontos controversos da autuação, o que ensejou na redução do valor devido pelo contribuinte. Assim, com base no art. 147 do RPAF/99, denego o pedido de nova diligência.

Deste modo, por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a decisão de piso.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207095.3020/16-0**, lavrado contra **DDA DINÂMICA DISTRIBUIDORA E INDÚSTRIA DE ALIMENTOS E TRANSPORTES S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$72.664,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de abril de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS