

A. I. N° - 269354.0003/19-0
AUTUADO - ATLANTICA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE - LUIS HENRIQUE DE SOUSA ALEXANDRE
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/12/2019

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0200-04/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. a) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Afastada parte da exigência em razão de ter restado comprovado que os valores exigidos foram objeto de estorno na escrita fiscal do contribuinte no próprio mês. Infração parcialmente subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidades. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 29/03/2019, para exigência de ICMS no valor de R\$261.025,94, em razão do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – 01.02.06 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de julho de 2015 a novembro de 2018.

Em complemento consta a seguinte informação: *“Trata-se de aquisição de mercadorias (etanol hidratado) para revenda, enquadradas no ICMS no Regime de Tributação da Substituição Tributária (o substituto é o remetente e na falta deste o destinatário de forma solidária) e equivocadamente a autuada creditou-se indevidamente do crédito fiscal do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição em sua escrita fiscal (Livro de Entradas) conforme demonstrativo anexo.”.*

O autuado, por seu representante legal, em sua defesa, às fls. 60 a 64, inicialmente fala sobre a tempestividade da apresentação da mesma. Após, transcreve o teor da infração e o teor dos dispositivos infringidos e multa aplicada.

Em seguida, fala sobre os requisitos mínimos exigidos quando da confecção do auto de infração, lembrando que todo o postulado remete-se a obrigação do respeito ao devido processo legal previsto no artigo 5º, LIV, da Carta Política de 1988, em associação evidente com o inciso LV do texto maior, este que assegura o contraditório e a ampla defesa mesmo de sede administrativa.

Transcreve o teor do artigo 39 do RPAF/BA e afirma que no inciso III, do referido artigo tem a menção de que a ocorrência apurada deve ser clara e precisa de tal forma que o contribuinte possa identificar o dispositivo legal e a irregularidade que por ventura tenha cometido, o que não ocorreu no Auto de Infração objeto da impugnação.

Diz que a autoridade fiscalizadora limitou-se, tão somente, a arrestar os dispositivos que inclusive foram transcritos nesta impugnação, entretanto, os dispositivos que ora cita o agente fiscalizador trazem consigo mais de uma dezena de hipóteses entre as de incidência e os fatos geradores, sendo destas nenhuma é apontada diretamente por aquele.

Acrescenta que, quando o agente fiscalizador não individualiza sob qual hipótese ocorreu o “suposto” ilícito, torna-se impossível o agente imputado tecer suas teses de defesa, já que nem sequer sabe claramente o que lhe é imputado.

Indubitável também é que, conforme se infere do auto de infração, o agente estatal aponta vários documentos fiscais como fonte dos valores postas à base da exação pretendida, todavia,

equivoca-se ao não juntar aos autos frutos do processo fiscalizatório, os respectivos documentos fiscais que lhe conduziram o entendimento, dado ser esta a materialização das suas proposições.

Ainda que pese a favor do agente a sua competente e necessária fé pública há que submeter-se aos preceitos ainda que dinamizados garantidores de carga probatória de modo a obrigá-lo a dar necessária substância a suas alegações, inteligência do artigo 373, I, do NCPD, aplicação sob chancela do artigo 15 do mesmo *Codex*.

Note-se que, em nenhum momento, o legislador expôs o fisco à condição arbitrária de impingir qualquer sanção ao contribuinte sem que antes se atenha a destrinchar todas as atitudes tomadas e a tipificá-las em desfavor do infrator.

Afirma que, no caso presente, o agente que elaborou o auto ora guerreado, apenas apontou a ausência de escrituração do documento fiscal, de forma lacônica e genericamente, e ainda, dispensou-se de identificar qual fato gerador restou “supostamente sonogado”, além do dispositivo violado, sem se preocupar com o fato que neste caderno legal há várias formas descritas em seus incisos e desta forma sobrevêm o desconhecimento do autuado a respeito do que lhe é imposto.

Frisa que toda lógica defensiva, postulada pelos que são autuados, assenta-se inexoravelmente no que ventila o agente estatal através dos seus expedientes de registro, assim cabe a esse ser construído dentro de uma narrativa factível, entendível, razoável e indissociavelmente lógica, por final e mais importante, descrevendo exatamente qual hipótese de incidência fora suprimida pelo autuado, e, por conseguinte o fato gerador que acabou sendo frustrado.

Frisa que o auto de infração tem natureza jurídica de lançamento de ofício, conforme se conclui através de exegese do artigo 147 do CTN, sendo assim, um lançamento genérico sem apontar qual a hipótese de incidência que fora gênese do fato gerador do tributo autuado, torna flagrantemente viciado o auto de infração.

Nesse sentido, transcreve o artigo 18, IV, “a”, do RPAF/BA e ensinamentos do Professor Rosa Júnior sobre o princípio da tipicidade tributária e com fulcro no mencionado dispositivo requer o cancelamento do Auto de Infração.

No que tange ao mérito, faz as seguintes ponderações:

O crédito de ICMS na aquisição de etanol Hidratado foi estornado nas apurações, sendo evidente que não foi recolhido ICMS a menor, como quer fazer crer a autuação fiscal.

Registra que, nos meses onde não existem débitos apurados, não ocorreu o estorno, sendo feito integralmente o estorno na apuração ref. 02/2019. O ICMS débito destacado nas saídas dentro da Bahia tem que fazer estorno 100% com base no Artigo 292, parágrafo 1º do RICMS/BA - Decreto nº 13.780/2012, visto que nas entradas já foram pagos os ICMS, com base na substituição tributária, conforme disposto no art. 290 do RICMS cujo teor transcreve.

Por sua vez, o artigo 290, do mesmo regramento legal, fala da vedação da utilização do crédito. Todavia, no caso em análise, o ICMS foi lançado, mas o crédito não foi utilizado, visto que o valor do Débito tem que ser 100% (cem por cento) estornado de acordo com artigo 292, § 1º RICMS/BA, acima descrito.

Deste modo, como o crédito ICMS na aquisição de etanol hidratado foi estornado nas apurações, tem-se que não foi recolhido o imposto a menor, a revelar a completa improcedência do auto de infração.

Acrescenta que desde a concepção do atual sistema jurídico tributário constitucional, já em sua redação original o ICMS – o Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, previsto no inciso II do artigo 155, teve como norte o princípio da não-cumulatividade, este tratado no inciso I, do § 2º do mesmo artigo.

Interpretando literalmente o dispositivo citado diz que se vê com clareza que os créditos tributários relativos ao ICMS adimplidos na operação pretérita devem ser compensados com os gerados na operação própria dado que ao final reste apenas a diferença a recolher.

Também se associa ao fato do ICMS ser um tributo indireto, que ao final da cadeia será suportado pelo consumidor final, assim, caso reste-se cumulativo o mercado teria que experimentar incomensuráveis percentuais relativamente ao tributo em análise, fatalmente aplacando de forma visceral o mercado consumidor.

Conclui que da liquidação dos valores acostada ao A.I. deveria, necessariamente, constar os créditos das operações anteriores de modo a manter-se em alinhamento com o preceito constitucional da não-cumulatividade.

Aduz que, da simples análise aritmética dos demonstrativos juntados ao auto de infração colacionado aos autos e aqui em resistência, nota-se que a autoridade fazendária não aplicou os artigos 290 e 292, § 1º, do RICMS - BA, sendo certo que o crédito do ICMS na aquisição de etanol hidratado foram estornados nas apurações, a revelar que não foi recolhido o imposto a menor, sendo evidente a completa improcedência do auto de infração.

Acrescenta que tal procedimento vem em conflito com o texto do artigo 155, § 2º, I, da Carta Cidadã de 1988, neste há destacado que os tributos não terão natureza cumulativa, e por esta razão o agente estatal extrapolou o texto maior, razão pela qual eivou seus atos de flagrante inconstitucionalidade.

Assim, resta estampado, nos argumentos retro esposados, que a conduta do A. F. não condiz com a proba aplicação do melhor direito, bem como a ilegal e eventual glosa de créditos tributários sem a competente chancela constitucional, restando por todo o exposto a ilegalidade do guerreado Auto de Infração em epígrafe, e, portanto requer-se o seu cancelamento.

Assevera que o texto constitucional permite ao agente arrecadador antecipar algumas obrigações tributárias, de modo a imputar a responsabilidade a agente diverso daquele que é de fato o sujeito ativo do fato gerador, tal feito recebeu tratamento legal no texto maior, em destaque o artigo 150, § 7º.

Ressalta que a competência tributária para a instituição da antecipação foi delegada aos estados nas operações internas e interestaduais, ou através de convênios na segunda hipótese, que através de instrumentos normativos próprios apontam quais produtos devem respeitar o multicitado sistema de antecipação.

Pede, sucessivamente, que, na remota hipótese de falência da tese manobrada no tópico anterior, sobrevenha o exposto neste item, pelo fato de não ter o erário experimentado nenhum prejuízo, pois o ICMS da operação própria do impugnante foi recolhido na operação anterior, e por tudo isso seja o auto de infração cancelado por amparo ao melhor direito, e requer a realização de perícia contábil.

Em seguida, fala sobre a multa, afirmando que o agente fiscalizador tomou como base o valor total da alíquota, sendo assim, na mais remota e improvável hipótese de que não seja acolhido o pedido de cancelamento do auto de infração, requer que os valores impostos com a etiqueta de diferencial de alíquota e a sanção por não recolhimento do mesmo sejam calculados sob a subtração do já adimplido.

Observa que, estando suspensa e exigibilidade do tributo e face a interposição da presente defesa, as multas aplicadas pelos autos de infração devem necessariamente permanecer com a exigibilidade suspensa, sendo vedada sua inscrição em dívida ativa.

As multas exponenciadas por ambas as notificações, acrescidas aos supostos valores principais da obrigação, sofreram a incidência dos juros moratórios, criando assim uma capitalização indevida e um à onerosidade ilícita.

Externa o entendimento de que as multas, conforme legislação atualmente em vigor, somente poderiam ser de 2% (dois por cento) sobre o valor corrigido, e não no percentual que restou imposto a notificada, o qual não consta nos autos de infração.

Assim os autos de infração esbarram na inexistência de liame legislado entre os valores pretendidos e a exigência efetuada, devendo essa ausência de liame restar declarada judicialmente.

Assim, em relação às multas, deve ser atendido o fato de que a mesma apenas poderá incidir na quantia de 2% (dois por cento), conforme disposição legal. Em caso de entendimento contrário, mister se faz a elaboração de nova planilha contábil, expurgando-se a capitalização, reduzindo as multas e os juros incidentes sobre o valor principal aos índices preconizados em lei, primando pela observância dos dispositivos legais e conferindo à notificada a mais perfeita JUSTIÇA.

Finaliza, formulando os seguintes pedidos:

- a) Que oposta à impugnação, possa surtir seu efeito suspensivo em relação ao crédito tributário;
- b) Seja anulado o auto de infração com base no artigo 18 e incisos, do Decreto nº 7.629.
- c) Que seja cancelado o atacado auto de infração por inaplicabilidade dos dispositivos que o suportam em face do impugnante conforme disposto no item IV desta impugnação;
- d) Que seja deferido o pedido de produção de prova pericial;

À vista de todo acervo fático, legal e meritório trazido à baila por via da presente impugnação, sobressai evidente a insubsistência e improcedência da ação fiscal, de modo que espera e requer que seja acolhida a presente peça de resistência, no sentido de cancelar *in totum* o auto de infração ora guerreado e, por conseguinte, o débito fiscal reclamado. Caso assim não entenda, que seja deduzido e revisto os valores constantes no auto, conforme acima exposto e com base no art. 149 e seu incisos do CTN.

Na informação fiscal, às fls. 55 a 57, o autuante faz esclarecimentos em relação a autuação fiscal, dizendo que a autuada efetuou crédito indevidamente do ICMS referente às aquisições de etanol hidratado, sendo que este combustível está enquadrado no Regime de Tributação da Substituição Tributária (o substituto é o remetente e na falta deste o destinatário de forma solidária) e equivocadamente a Autuada apropriou-se indevidamente do crédito fiscal do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição em sua escrita fiscal.

Diz que a autuada impugna o lançamento efetuado e, por outra linha de entendimento, reconhece o conceito da metodologia do crédito reclamado, exposto na lavratura do auto de infração em discussão, ressalvando que o crédito de ICMS na aquisição de etanol Hidratado foi estornado nas apurações, sendo evidente que não foi recolhido ICMS a menor, como quer crer a autuação fiscal.

Registra que nos meses onde não existem débitos apurados não ocorreu o estorno, sendo feito integralmente o estorno na apuração ref. 02/19.

Arremata que o lançamento fiscal, inexoravelmente, fundamentou-se em legislação fiscal vigente no Estado da Bahia e observa que na defesa a autuada concorda efetivamente com lançamento do crédito reclamado no presente Auto de Infração. Entretanto, conforme se pode observar nos valores indicados nos DEMONSTRATIVOS DA APURAÇÃO DO ICMS, em anexo (linhas não destacadas em negrito), extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), confirma-se efetivamente que a AUTUADA não efetuou o Estorno de Crédito nos seguintes exercícios e meses:

2014

- Julho: R\$ 4.203,05
- Agosto: R\$ 5.566,12
- Setembro: R\$ 5.556,27
- Novembro: R\$ 2.726,86

2015

- Janeiro: R\$4.565,00
- Abril: R\$2.962,64
- Maio: R\$4.241,80
- Junho: R\$3.746,04
- Julho: R\$5.607,11
- Agosto: R\$10.893,90
- Setembro: R\$16.474,86
- Outubro: R\$24.214,17
- Novembro: R\$44.628,82
- Dezembro: R\$33.562,90

2016

- Janeiro: R\$17.075,14

Em relação aos demais exercícios e meses indicados no Auto de Infração, notadamente: 2016 (Maio/Junho/Julho/Agosto/Setembro), meses de 2017 e 2018, efetivamente a AUTUADA procedeu ao Estorno de Crédito, conforme DEMONSTRATIVOS DA APURAÇÃO DO ICMS, em anexo (linhas não destacadas em negrito), extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Finaliza, opinando pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

VOTO

Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração, observo que a acusação em discussão está posta de maneira clara e devidamente demonstrada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado, mediante recibo, possibilitando-lhe os mais amplos meios de defesa. A descrição dos fatos foi efetuada de maneira compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos da multa aplicada relativamente a irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, não estando presentes no processo qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

Em relação à perícia requerida, informo que esta tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso dos autos, já que não é necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão, razão pela qual fica indeferida, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.

No mérito, a infração em discussão diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

Da análise dos documentos que embasaram o presente lançamento, anexados às fls. 14 a 16, e informações complementares inseridas na descrição da infração, constato que empresa utilizou crédito fiscal de ICMS em aquisições de mercadorias (etanol hidratado) para revenda, enquadradas no Regime de Tributação da Substituição Tributária.

Na apresentação da defesa o contribuinte não apresenta nenhum documento ou aponta qualquer erro de cálculo nos papéis de trabalho elaborado pela fiscalização. A sua alegação diz respeito ao argumento de que os créditos glosados pela fiscalização foram devidamente estornados nas apurações mensais, ficando evidente de que não houve recolhimento a menor do ICMS como faz crer a autuação fiscal.

Reconhece que, em alguns meses, não efetuou os estornos tempestivamente, entretanto, tal situação foi regularizada integralmente na apuração referente ao mês de fevereiro de 2019.

O autuante ao prestar a Informação Fiscal diz que, após verificações na Escrituração Fiscal Digital – EFD, confirmou que efetivamente a autuada efetuou o estorno de crédito nos meses de maio, julho, julho, agosto e setembro de 2016 e em todos os meses dos exercícios de 2017 e 2018.

Elabora novo demonstrativo, de fls. 58 a 67, excluindo os valores exigidos nos mencionados meses, informando, à fl. 56, aqueles em que não restou comprovado o estorno de créditos e que foram objeto do presente lançamento.

Acato as exclusões efetuadas pelo autuante tendo em vista a sua assertiva de que parte dos valores dos créditos considerados indevidos, foi anulada através de estornos de créditos de igual valor na sua escrita fiscal, nos mesmos meses.

Quanto à parte residual, a alegação defensiva não pode ser acatada, pois a suposta regularização teria sido efetivada no mês de fevereiro de 2019, data posterior ao início da ação fiscal, ocorrido em 09/01/2019, data da ciência da Intimação efetuada através do Domicílio Tributário Eletrônico-DTE, conforme documento de fl. 09.

Ademais, observo que não há, no PAF, documentos ou quaisquer outros elementos probatórios que comprovem o seu argumento defensivo, indo de encontro ao disposto no Art. 123, § 5º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), a seguir transcrito, pois caberia a Autuada apresentar provas capazes de elidir a exigência fiscal, o que não ocorreu.

“RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99)

(...)

Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração no prazo de sessenta dias, contados da data da intimação.

(...)

§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Dessa forma, acolho o novo demonstrativo elaborado pelo autuante, fls. 58 a 66, com os ajustes realizados à vista das provas apresentadas e, conseqüentemente, a infração é parcialmente procedente, no total de R\$ 186.024,68, consoante demonstrativo abaixo:

Data Ocorr.	Valor
jul/14	4.203,05
ago/14	5.566,12
set/14	5.556,27
nov/14	2.726,86
jan/15	4.565,00
abr/15	2.962,64
mai/15	4.241,80
jun/15	3.746,04
jul/15	5.607,11
ago/15	10.893,90
set/15	16.474,86
out/15	24.214,17
nov/15	44.628,82
dez/15	33.562,90
jan/16	17.075,14
Total	186.024,68

Quanto aos aspectos inerentes à aplicação, no cálculo do imposto devido, da capitalização e demais acréscimos moratórios, cumpre observar que o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) instituído pela Lei nº 3.956/81, expressamente prevê a aplicação da taxa SELIC, consoante

o seu art. 102, II, como a seguir reproduzido, além do que, já é entendimento firmado na jurisprudência dos Tribunais Superiores que referida taxa pode ser utilizada como índice para o cálculo dos juros dos débitos tributários, fugindo, à competência deste colegiado, a apreciação da constitucionalidade desses dispositivos legais, a teor do disposto no art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99.

Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:

(...) § 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:

I - sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes 0,11% (onze décimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.”.

No que diz respeito ao pedido de cancelamento ou redução da multa imposta, deixo de acatá-lo, visto que esta instância de julgamento não possui competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158/159, do RPAF/BA.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269354.0003/19-0**, lavrado contra **ATLANTICA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.**, no valor de **R\$186.024,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR