

PROCESSO - A. I. Nº 192234.0000/12-4
RECORRENTE - KILLING BAHIA TINTAS E ADESIVOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JF nº 0210-03/18
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/07/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0090-12/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES QUANTO AO ESTORNO DO CRÉDITO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Na hipótese da autuação e o entendimento de que o *“prazo decadencial é a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”*, sendo que o uso indevido de crédito fiscal, realiza pagamento a menor do ICMS devido nos meses autuados, assim os valores apurados de 31/01/2007 a 28/02/2008, opera-se decaídos e extinto o crédito tributário, portanto, acolhida a preliminar de decadência. Demonstra também, que o lançamento autuado é referente à entrada de mercadoria por devolução e, por conseguinte, não haveria necessidade do estorno. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Acolhida a decadência. Decisão unânime. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/12/2012, para exigir R\$128.330,95 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito presumido de ICMS, nos meses de janeiro de 2007 a dezembro de 2008.

Em complemento, consta a informação de que o crédito presumido a ser estornado, se refere às devoluções efetuadas durante os exercícios de 2007 e 2008, tendo em vista que a empresa goza de benefício fiscal, através do Decreto nº 6.734/97, o qual gera direito ao lançamento em forma de crédito presumido de 90% do imposto incidente nas operações de saídas de componentes para calçados, pelo prazo de quinze anos.

A 3ª JF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito:

VOTO

O autuado alegou que parte dos valores apurados pela fiscalização não poderiam ter sido objeto de lançamento com o fim de constituição do crédito tributário, por estar extinto em face do transcurso do prazo decadencial. Afirmou que se aplica a regra especial (cinco anos contados do fato gerador), ao crédito tributário do período anterior a 19/03/2008 (ou seja: entre 31/01/2007 e 28/02/2008) está extinto pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º c/c art. 156, inc. V do CTN.

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

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo

algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

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

Foi apurado no levantamento fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, que o autuado não efetuou estorno de crédito no momento da devolução de mercadorias, valor que deve ser proporcional ao Crédito Presumido utilizado no momento da saída do mesmo produto. Neste caso, foi apurado imposto não declarado e não pago ou diferença entre o declarado, o devido e o recolhido, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, aplicando-se a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No presente processo, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2007, têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2012. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 28/12/2012, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

Constato que apesar de não ter sido argüida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive as hipóteses previstas no art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, razão da utilização indevida de crédito presumido de ICMS, nos meses de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, constando a informação de que o crédito presumido a ser estornado se refere às devoluções efetuadas durante os exercícios de 2007 e 2008, tendo em vista que a empresa goza de benefício fiscal através do Decreto 6.734/97, o qual gera direito ao lançamento em forma de crédito presumido de 90% do imposto incidente nas operações de saídas de componentes para calçados, pelo prazo de quinze anos.

Conforme art. 1º do Decreto nº 6.734/97, foi concedido crédito presumido nas operações de saídas em relação a produtos montados ou fabricados neste Estado, tendo sido informado pelo autuante que através do benefício fiscal existente, o defendente passou a ter direito de utilização à título de crédito fiscal, no percentual de 90% sobre as operações de saída, bem superior a qualquer crédito cabível, para a aquisição de insumos, que são adquiridos com suspensão do ICMS por gozar também do benefício de diferimento para a aquisição destes insumos, bens do ativo e bens de produção.

O defendente ressaltou que de acordo com as normas contidas no Regime Especial acordado, à empresa é vedado, por um lado, o aproveitamento – como crédito fiscal – do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de seus insumos. Por outro lado, relativamente ao imposto apurado em face às saídas de mercadorias, está autorizado a apropriar um crédito presumido equivalente a 90% (noventa por cento) do ICMS destacado nas notas fiscais respectivas.

Informou que no seu ramo de atividade, comumente ocorre devolução das mercadorias fabricadas e que é indevido o crédito tributário, em face do não creditamento do ICMS nas Notas Fiscais de devolução. Caso ocorra a devolução das mercadorias, entende que o procedimento correto a ser realizado pela empresa, quando da Nota Fiscal de entrada da devolução, é a apropriação apenas de ICMS recolhido, uma vez que na saída das mercadorias pagou apenas esse valor a título de ICMS. Apresentou o entendimento de que, dependendo de como as operações de devolução forem registradas, não se faz necessário realizar o estorno do crédito fiscal.

A operação de devolução de mercadorias tem por objetivo anular os efeitos da operação anterior, de compra. Neste caso, deve-se proceder observando o mesmo tratamento tributário vigente à época da saída da mercadoria do estabelecimento fornecedor, ou seja, o desfazimento de todas as operações anteriormente

efetuadas, com a emissão de Nota Fiscal de devolução que deve ser sempre da mesma forma com que foi a Nota Fiscal de origem. Ou seja, o estabelecimento que devolver mercadorias deve emitir nota fiscal mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário; o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o ICMS.

Conforme estabelece o art. 651 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, “Ao devolver mercadorias que tenham entrado no estabelecimento, a qualquer título, o contribuinte ou pessoa obrigada à emissão de Nota Fiscal emitirá este documento, com destaque do imposto, se for o caso, a fim de dar curso às mercadorias, no trânsito, e para possibilitar a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento de origem, quando admitido, mencionando, nele, o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, conforme o caso, sobre o qual será calculado o imposto”.

Considerando que é permitido ao Contribuinte creditar-se do ICMS lançado na Nota Fiscal de devolução, desde que em valor igual ao do imposto lançado no documento originário, os valores relativos ao benefício fiscal, da mesma forma, devem ser estornados em razão da devolução das mercadorias. Em relação ao estorno ou anulação do crédito, nas diversas situações, o contribuinte deve efetuar escrituração fiscal consignando o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.

Restando comprovado que o defendente se apropriou de créditos presumidos de ICMS, e se a operação foi desfeita, cancelada ou anulada, deveriam ser estornados os referidos créditos, sendo permitido pela legislação deste imposto o crédito do valor recolhido quando da saída das mercadorias. No caso em exame, o autuado não comprovou que realizou o estorno correspondente à devolução de mercadorias, em valor proporcional ao Crédito Presumido utilizado no momento da saída do mesmo produto.

O defendente também alegou que na aplicação das alíquotas, a fiscalização, uniformemente, utilizou-se do percentual de 17%. Entretanto, em diversas operações a alíquota aplicável era de 7%; 12% ou, até mesmo, se aplicava o diferimento de ICMS. Diversas operações se referem a NFs canceladas, que não poderiam ter sido utilizadas para a composição, eis que ao ser canceladas as NFs, também o foram os valores referentes aos Créditos Presumidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem, solicitando que o autuante intimasse o defendente para comprovar as alegações defensivas. Se comprovadas as mencionadas alegações, fizesse ajustes no levantamento fiscal, considerando os valores do imposto de acordo com a respectiva alíquota, e excluísse as notas fiscais canceladas e aquelas que não resultaram utilização do crédito presumido.

O autuante informou à fl. 146, que intimou o defendente por meio do DT-e, recebendo resposta através do processo protocolado sob o nº 087190/2017-1. Disse que o autuado não atendeu ao solicitado na intimação e não apresentou qualquer documentação complementar. Não houve apresentação de qualquer fato novo comprobatório.

Observe que o impugnante deveria exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar outras provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento. Assim, concluo pela subsistência da autuação fiscal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

A recorrente inconformada com a decisão de piso interpõe Recurso Voluntário a essa 2ª CJF, articulando as seguintes razões de defesa.

A empresa foi intimada acerca do Auto de Infração em epígrafe, sobre a constituição de crédito tributário no valor de R\$ 266.676,43 (duzentos e sessenta e seis mil, seiscentos e setenta e seis reais e quarenta e três centavos), sendo R\$ 128.330,95 a título de ICMS, R\$ 61.347,01 referente a acréscimos moratórios e R\$ 76.998,47 de multa no percentual de 60%.

Contesta que referido crédito tributário não se sustenta, uma vez que, ao contrário do que foi constatado pela fiscalização, não houve a apropriação de crédito indevido de ICMS pela empresa.

Inicialmente, requer o reconhecimento da decadência, entendendo que parte dos valores apurados pela fiscalização não poderia ter sido objeto de lançamento com o fim de constituição do crédito tributário, haja vista restar extinto em face do transcurso do prazo decadencial.

Sinaliza que o lançamento abrange fatos ocorridos a mais de cinco anos contados retroativamente a partir de sua notificação (19.03.2013).

Salienta que uma vez transcorrido o inexorável prazo de cinco anos para que o Fisco venha a exercer seu direito/dever de constituir o crédito tributário respectivo, resta fulminada a possibilidade da lavratura do lançamento, com relação aos fatos correspondentes.

Ressalta que Código Tributário Nacional estabelece regra especial para a decadência, com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, que está descrita no art. 150 do CTN.

Concretizando-se o autolancamento, a autoridade administrativa possui o prazo de cinco anos para proceder à homologação expressa. Caso a autoridade não se manifeste neste lapso temporal, ocorre a homologação tácita. Nessa hipótese, “considera-se homologado e definitivamente extinto o crédito”, conforme a exegese do § 4º, do art. 150 do CTN.

Traz posicionamento de juristas e julgados que corroboram com sua tese.

Assim, inaplicável à espécie o inc. I, do art. 173 do CTN. Tal regra, somente poderia ser utilizada se o sujeito passivo não cumprisse com as obrigações acessórias ou, ainda, apresentasse a declaração, mas não antecipasse o pagamento, pois aí não haveria a concretização do lançamento por homologação.

Portanto, mesmo que se trata de lançamento de ofício (e logicamente sempre se tratará, pois para a cobrança de tributo declarado e não pago faz-se prescindível o lançamento), há de diferenciarse, para a aplicação do prazo decadencial, se houve a concretização do lançamento por homologação ou não, a fim de saber se se aplica a regra geral ou especial.

No caso, trata-se de lançamento para constituição de crédito tributário em relação ao período de 31/07/2007 a 31/12/2008, do qual o contribuinte foi intimado em 19/03/2013. Haja vista que se aplica a regra especial (cinco anos contados do fato gerador), o crédito tributário do período anterior a 19/03/2008 (ou seja: entre 31/01/2007 a 28/02/2008) está extinto pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º c/c art. 156, inc. V do CTN.

Dessa forma, requer seja reconhecida a extinção dos valores constituídos entre 31/01/2007 a 28/02/2008, em razão do transcurso do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN.

No mérito, traz a inexigibilidade do crédito tributário em face do não creditamento do ICMS nas Notas Fiscais de devolução.

Quanto a parcela remanescente do Auto de Infração, explica que a recorrente é beneficiária de crédito presumido no percentual de 90%, instituído pelo Decreto nº 6.734, de 09 de setembro de 1997, conforme Resolução nº 20/2006.

Ao realizar as operações de saída das mercadorias fabricadas, apura 90% de Crédito Presumido sobre o débito próprio de ICMS. Assim, por exemplo, quando realiza uma operação de venda no valor de R\$ 1.000,00, aplicando-se a alíquota interna de 17%, apura R\$ 170,00 a pagar de ICMS e R\$ 153,00 de Crédito Presumido. Consequentemente, resta apenas R\$ 17,00 a recolher aos cofres públicos a título de ICMS.

Caso ocorra a devolução das mercadorias que compunham a operação de venda hipotética, o procedimento correto a ser realizado pela empresa, quando da Nota Fiscal de entrada da devolução, é a apropriação apenas de R\$ 17,00 de ICMS, uma vez que na saída das mercadorias pagou apenas esse valor a título de ICMS. Veja-se tabela exemplificativa:

Saída		Entrada – Devolução	
Valor	1.000,00	Valor	1.000,00
ICMS (17%)	170,00	ICMS (1,7%)	17,00
Crédito Presumido de ICMS (90% sobre ICMS devido)	153,00	Crédito Presumido de ICMS (90% sobre ICMS devido)	0,00
ICMS a pagar	17,00	ICMS a creditar	17,00

Ressalta, contudo, que, não obstante, quando do registro das operações de entrada das mercadorias correspondentes às devoluções, a impugnante não apropriou crédito algum de ICMS. Pontua que pode ser verificado mediante análise dos Registros de Apuração de ICMS correspondentes aos exercícios de 2007 e 2008 (anexo 3). Ou seja, da forma como demonstrado acima, não há necessidade de estorno, uma vez que o crédito não é apropriado integral.

Para melhorar visualização, todos os registros de entrada referentes às devoluções (CFOP's 1.201 e 2.201) estão grifados com marcador de texto. Em todos os meses, pode-se verificar a ausência de creditamento de ICMS por parte da empresa.

Aduz que a fiscalização, ao verificar a existência de devoluções de mercadorias, assim como a ausência de estorno dos créditos na declaração acessória, partiu da premissa de que havia sido realizado o crédito indevido na entrada das mercadorias, por não haver o estorno. No entanto, deveria a fiscalização ter se atido ao incontestável fato de que não houve estorno, pela razão de que não houve o registro do crédito.

Sinaliza que, em relação aos Registros de Apuração de ICMS, a empresa pagou tributo a maior, pois que, quando da entrada das mercadorias provenientes das devoluções, deveria ter se creditado do tributo efetivamente pago quando da saída das mercadorias.

Destarte, demonstrada assim a premissa equivocada de que partiu a fiscalização, requer-se seja integralmente extinto o crédito tributário, em face à inexistência de infração da qual tenha resultado recolhimento/crédito indevido.

Do pedido subsidiário: a necessidade de correção dos erros cometidos na lavratura do Auto de Infração. Ainda que subsista a autuação após os itens “a” e “b”, o que se admite por amor à argumentação, há necessidade de revisão do Auto de Infração para correção dos erros verificados.

Do exame das planilhas de apuração dos valores pela fiscalização, averiguaram-se os seguintes erros:

- I. na aplicação das alíquotas, a fiscalização, uniformemente, utilizou-se do percentual de 17%: ocorre que em diversas operações a alíquota aplicável era de 7%; 12% ou, até mesmo, se aplicava o diferimento de ICMS;
- II. quanto às Notas Fiscais que serviram de base ao fisco, diversas referem-se à NF's canceladas, que não poderiam ter sido utilizadas para a composição, eis que ao ser canceladas as NF's, também o foram os valores referentes aos Créditos Presumidos.

Requer seja a impugnação julgada procedente, a fim de que:

- a) seja acolhida a decadência dos valores constituídos entre 31/01/2007 a 28/02/2008, em razão do transcurso do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN;
- b) seja integralmente extinto o crédito tributário em decorrência do equívoco cometido pela fiscalização, haja vista ser impossível o estorno do Crédito Presumido sobre o débito próprio de ICMS,
- c) subsidiariamente, requer-se sejam corrigidos os erros materiais constatados nas planilhas de apuração, a partir dos comentários anexos.

Este é o relatório.

VOTO

Quanto ao Recurso Voluntário, sinalizo desde já para a pertinência, nas razões recursais que perseguem o reconhecimento do instituto da decadência na presente demanda fiscal.

Isto porque, trata-se de lançamento para constituição de crédito tributário em relação ao período de 31/07/2007 a 31/12/2008, tendo o contribuinte sido intimado em 19/03/2013, restando, portanto, alcançado pela decadência o lançamento exigido, haja vista o transcurso de prazo superior a 05 (cinco) anos, com base na aplicação do disposto no parágrafo 4º, inciso I, do art. 150 do CTN. Vejamos:

“Art. 150. (...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Registre-se que a recorrente foi autuada pela utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS. Isto porque, entendeu o fiscal autuante que a recorrente não efetuou o estorno no momento da devolução de mercadorias.

Para corroborar com esse entendimento, a Procuradoria Fiscal promoveu a uniformização de sua orientação jurídica, segundo os requisitos e sistemática do Decreto Estadual nº 11.737, de 30/09/2009, exarando entendimento quanto ao prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, parágrafo 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, fazendo ressalva apenas para os fatos geradores ocorridos antes de 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF.

Diante do acima exposto, e considerando que a Recorrente, na hipótese de uso indevido de crédito fiscal, realiza pagamento a menor do ICMS devido nos meses autuados, tendo transcorrido o prazo de cinco anos, contados a partir do fato gerador da obrigação tributária, encontra-se extinto o direito do Estado da Bahia de constituir, por meio de Auto de Infração, valores apurados de 31/01/2007 a 28/02/2008, operando-se, portanto, a decadência e extinção do crédito tributário.

Isto posto, voto pelo acolhimento da preliminar de Decadência suscitada pelo Recorrente, que fulmina parcialmente o lançamento exigido da infração em comento.

No mérito, e no tocante à parte remanescente da infração, a recorrente demonstra seu inconformismo, concluindo que não houve o registro do crédito decorrente da entrada da mercadoria em devolução, e por conseguinte, não haveria necessidade do estorno.

Cumpra portanto esclarecer, que a vedação imposta pela normativa que regulamenta o crédito presumido, refere-se aos créditos relativos às aquisições de matéria-prima e insumos empregados no processo de industrialização, não abrangendo, portanto, o crédito relativo à devolução de mercadoria, o qual tem como objetivo tão somente anular o débito do imposto incidente na saída da mesma mercadoria, em face do desfazimento do negócio.

Destarte, o crédito relativo à devolução de mercadoria poderá ser aproveitado pelo contribuinte optante pelo crédito presumido de que trata o Decreto nº 6.734, de 09 de setembro de 1997.

Ato contínuo, entendo que o contribuinte deverá proceder ao estorno do crédito presumido em referência, caso a apropriação de tal crédito tenha sido efetuada. E, considerando que o crédito não foi lançado em sua escrita fiscal, concluo que não caberia o estorno pretendido pela fiscalização.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO

Peço vênha para apresentar outros argumentos em relação ao mérito da autuação, embora concorde com o resultado do julgamento, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

De logo, é necessário contextualizar que o Autuado goza do benefício fiscal previsto no Art. 1º, II do Decreto nº 6.734/97, para utilização de crédito presumido do imposto incidente nas operações de saídas de calçados e seus insumos e componentes, *in verbis*:

“Art. 1º Fica concedido crédito presumido nas operações de saídas dos seguintes produtos montados ou fabricados neste Estado e nos percentuais a saber:

...

II - calçados, seus insumos e componentes, bolsas, cintos, bolas esportivas e artigos de malharia e seus insumos: até 99% (noventa e nove por cento) do imposto incidente, observado o disposto nos §§ 4º ao 8º deste artigo;

...”

Por sua vez, a Resolução nº 20/2006 concedeu o direito de utilizar o referido crédito presumido no percentual de 90% do imposto devido, em substituição à utilização de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores.

Ressalto, que o Auto de Infração foi lavrado para exigir o estorno do crédito presumido relativo

às operações em que ocorreu a devolução das mercadorias, não se referindo à aquisição de mercadorias ou utilização de serviços em etapas anteriores, casos em que é vedada a utilização de crédito fiscal.

Os procedimentos a serem seguidos na devolução de mercadorias, foram estabelecidos pelo Art. 651 do RICMS/97, vigente à época dos fatos, transcrito abaixo:

“Art. 651. Ao devolver mercadorias que tenham entrado no estabelecimento, a qualquer título, o contribuinte ou pessoa obrigada à emissão de Nota Fiscal emitirá este documento, com destaque do imposto, se for o caso, a fim de dar curso às mercadorias, no trânsito, e para possibilitar a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento de origem, quando admitido, mencionando, nele, o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, conforme o caso, sobre o qual será calculado o imposto.

Parágrafo único. Na devolução, devem ser tomadas como base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário, a não ser que este tenha sido emitido de forma irregular, com imposto destacado a mais, hipótese em que a base de cálculo e a alíquota a serem aplicadas serão aquelas que deveriam ter sido utilizadas corretamente.”

Da leitura deste dispositivo, principalmente do seu parágrafo único, é mister concluir que o crédito fiscal a ser utilizado pela devolução de mercadorias possui a intenção de anular a operação, de forma que o valor do crédito fiscal seja equivalente ao débito, por ocasião das saídas das mercadorias posteriormente devolvidas, sem resultar em imposto a recolher.

Ficou patente que o Autuado não seguiu os ditames da legislação posta, mas isso não indica que tenha resultado em recolhimento a menor do imposto, muito menos em prejuízo ao erário estadual. Pelo contrário, houve recolhimento a mais do valor do imposto, do que o efetivamente devido, conforme pretendo demonstrar a seguir.

Suponhamos que o Autuado tivesse realizado uma venda de mercadorias no valor de R\$1.000,00, sujeito à alíquota de 17%, cujo imposto destacado teria sido no valor de R\$170,00. Considerando o crédito presumido de 90% do valor destacado, no valor de R\$153,00, correspondente a 90% de R\$170,00, seria devido o imposto no valor de R\$17,00 ($R\$170,00 - R\$153,00$).

Caso estas mesmas mercadorias fossem devolvidas, segundo o que preconiza a legislação, o Autuado deveria utilizar o valor do crédito fiscal destacado na nota fiscal de devolução, equivalente ao valor destacado na nota fiscal de venda, ou seja, R\$170,00, e efetuar o estorno do crédito fiscal presumido de R\$153,00.

Se esta operação fosse a única realizada no mês, não haveria imposto a pagar neste mês, pois o crédito presumido seria estornado e o valor do crédito seria igual ao valor do débito, ou seja, R\$170,00.

Como o Autuado não utilizou o crédito fiscal destacado na nota fiscal de devolução, nem efetuou o estorno do crédito fiscal presumido relativo à venda, o valor do imposto devido foi de R\$17,00, valor que poderia ter sido objeto de restituição, caso ainda não houvesse operado a decadência.

Agora suponhamos que o Autuado efetuasse uma nova venda dessa mesma mercadoria, como única operação no mês subsequente, pelo mesmo valor de R\$1.000,00, sujeito à alíquota de 17%, cujo imposto destacado teria sido no valor de R\$170,00.

Considerando um novo crédito presumido de 90% do valor destacado, no valor de R\$153,00, correspondente a 90% de R\$170,00, seria devido novamente o imposto no valor de R\$17,00 ($R\$170,00 - R\$153,00$).

Portanto, da forma efetuada pelo Autuado, o imposto teria sido pago em duplicidade pela venda da mesma mercadoria, no valor de R\$34,00, sendo R\$17,00 da primeira venda e R\$17,00 da segunda venda. E, em se mantendo a autuação ora em análise, ainda seria exigido o imposto correspondente ao estorno no valor de R\$153,00, além da multa de 60%.

Assim, em vez de pagar R\$17,00 de imposto, o Autuado seria compelido a pagar R\$187,00 de imposto ($R\$34,00 + R\$153,00$), mais R\$91,80 a título de multa, correspondente à aplicação do percentual de 60% sobre o valor de R\$153,00, o que seria um absurdo.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese a boa fundamentação apresentada pela n. Relatora, concordo com o seu posicionamento em relação ao acolhimento da preliminar de Decadência, afastando a exigência dos valores relativos ao período de janeiro/2007 a fevereiro/2008.

Dirirjo do seu posicionamento em relação as razões de mérito, conforme passo a expor, por entender que há um equívoco na interpretação de que “*não houve o registro do crédito decorrente da entrada da mercadoria em devolução e, por conseguinte, não haveria necessidade do estorno*”, e que sendo optante pelo crédito presumido de Decreto nº 6.734/1997, não há previsão de restrição para utilizar crédito fiscal relativo à devolução de mercadoria (anulação do débito).

Observe que a infração acusa utilização indevida de crédito presumido, complementando que se refere à falta de estorno de crédito relativo às devoluções efetuadas.

Conforme esclarecido no recurso interposto, o sujeito passivo goza de benefício fiscal através do Decreto nº 6.734/97, utilizando crédito presumido de 90% do imposto incidente nas operações de saídas de componentes para calçados, cujo artigo 1º, II estabelece:

Art. 1º Fica concedido crédito presumido nas operações de saídas dos seguintes produtos montados ou fabricados neste Estado e nos percentuais a saber:

II - calçados, seus insumos e componentes, bolsas, cintos, bolas esportivas e artigos de malharia e seus insumos: até 99% (noventa e nove por cento) do imposto incidente, observado o disposto nos §§ 4º ao 8º deste artigo;

Por sua vez a Res. 20/2006, concedeu direito de utilizar crédito presumido de 90%, e o parágrafo 3º prevê que:

§ 3º A utilização do tratamento tributário previsto neste artigo constitui opção do estabelecimento em substituição à utilização de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores.

Como exemplificado na fl. 181-A, para uma venda no valor de R\$1.000,00 no período fiscalizado, gerava débito de R\$170,00 (17%), e crédito de R\$153,00 ($170 \times 90\% = 153$), resultando em valor a recolher de R\$17,00.

Já o demonstrativo sintético da fl. 5 do processo, relaciona por mês o montante do crédito presumido que deveria ser estornado em função das devoluções ocorridas no período fiscalizado.

O demonstrativo analítico de fls. 6 a 62, relaciona as notas fiscais de devoluções com indicação do valor da operação e do montante do crédito presumido a ser estornado.

Tomando por exemplo a Nota Fiscal nº 5913, com valor de devolução de mercadorias totalizando R\$1.685,00, com a aplicação da alíquota de 17%, resultou em valor de R\$286,45 do débito e valor a estornar do crédito presumido de R\$257,81 (90%), que somado aos demais valores totalizou R\$1.235,51 no mês de janeiro de 2007.

Pelo exposto, considerando que de acordo com o art. 1º, §3º do Decreto nº 6.734/97, o sujeito passivo era optante do crédito presumido, ao vender a mercadoria que foi objeto de devolução a exemplo da Nota Fiscal nº 5913, no momento que efetuou a venda no valor de R\$1.685,00, lançou um crédito presumido de R\$257,81 (90% do débito: R\$286,45), e como a operação de venda foi anulada pela devolução, o estabelecimento autuado deveria promover o estorno do crédito presumido da operação de venda correspondente, o que não fez, culminando na infração.

Portanto, está correta a informação do recorrente, conforme tabela apresentada à fl. 181-A, de que não utilizou nenhum crédito fiscal pertinente à devolução da mercadoria, mas equivocada a alegação de que não caberia exigência de estorno de crédito da devolução, porque a exigência fiscal pertine à falta de estorno do crédito presumido utilizado, face à anulação com a devolução.

Com relação ao argumento recursivo que foi exigido o imposto com a aplicação da alíquota de

17%, desconsiderando as devoluções ocorridas com aplicação da alíquota de 12%, constato que no demonstrativo original foi considerada a alíquota correta. Tomando por exemplo a mercadoria devolvida pela Nota Fiscal nº 14.629, (fl. 6 e 7), no demonstrativo elaborado pela fiscalização, para o valor de R\$2.437,46, com a aplicação da alíquota de 12% consignada na mencionada NF, resultou em valor do ICMS de R\$292,50, e estorno de crédito presumido de R\$263,25, que equivale a 90% do débito da operação. Ocorre que o valor total apurado corretamente no mês 01/2007, de R\$1.235,51, foi transportado para o demonstrativo de débito do Auto de Infração, que no sistema indica uma base de cálculo de R\$7.267,70, porém, o demonstrativo analítico indica apuração dos valores exigidos de acordo com as alíquotas efetivas (17% ou 12%) da operação.

Constato que o demonstrativo do débito indica prazo de vencimento do imposto no último dia do mês. Como o art. 124, I do Decreto nº 6.284/97, previa vencimento no dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores, de ofício, faço a retificação das datas de vencimento.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, acolhendo a decadência dos valores exigidos no período de janeiro/2007 a fevereiro de 2008, reformando a Decisão recorrida pela PROCEDENCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme resumo abaixo:

Data Ocorr	Data Vento	Valor devido	Obs.
01/01/2007 a 28/02/2008		0,00	Decadência
31/03/08	09/04/08	3.382,13	
30/04/08	09/05/08	8.105,66	
31/05/08	09/06/08	2.644,85	
30/06/08	09/07/08	6.361,71	
31/07/08	09/08/08	7.182,89	
31/08/08	09/09/08	4.824,29	
30/09/08	09/10/08	27.910,95	
31/10/08	09/11/08	2.874,47	
30/11/08	09/12/08	6.163,79	
31/12/08	09/01/09	5.151,70	
Total		74.602,44	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **192234.0000/12-4**, lavrado contra **KILLING BAHIA TINTAS E ADESIVOS LTDA**.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO* – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, José Raimundo de Oliveira Pinho, Carlos Henrique Jorge Gantois e Marcelo Mattedi e Silva*.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de maio de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTO EM SEPARADO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO DIVERGENTE

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS