

PROCESSO - A. I. N° 298636.0004/18-6
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 5ª JJF nº 0127-05/19
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04.08.2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0118-11/20-VD

EMENTA: ICMS. ENTRADA DE MERCADORIAS. ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITO FORA DO PERÍODO DE AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. CRÉDITOS FISCAIS EXTEMPORÂNEOS. Violação da norma positivada no art. 315 do RICMS-BA. Após revisão fiscal, restou comprovado que a acusação descrita na peça acusatória não se verificou no caso concreto. Recomendação de renovação da ação fiscal para que se analise a possibilidade de apuração de outras ocorrências relacionadas à falta de recolhimento do ICMS. Não acolhidas as arguições defensivas de ilegalidade e de inconstitucionalidade das normas utilizadas para fundamentar o lançamento de ofício. Vedações expressas contidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia. Afastada a arguição de nulidade do procedimento fiscal. Inexistência de descumprimento de obrigação acessória. Mantida a Decisão recorrida Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se no presente processo de Recurso de Ofício interposto pela 5ª JJF que julgou improcedente o Auto de Infração lavrado em 17/09/2018, ciente em 05.10.2018, no valor histórico de R\$199.877,17, referentes fatos geradores do período de Janeiro a Dezembro de 2017, pelo cometimento da seguinte infração:

Infração 01 - 01.02.73:

Escriturou crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito. Fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Após analisar o Auto de Infração acima identificado, a Defesa apresentada pela autuada, protocolada em 06.02.2018, fls. 15 a 30, a Informação Fiscal prestada pelo autuante, protocolada em 10.01.2019, fls. 62 a 66, a Diligência requerida pela Junta Julgadora à IFEP SERVIÇOS, em 22.03.2019, fls. 79 a 80, o Relatório da Diligência apresentado em 03.05.2019, fls. 85 a 86, a Manifestação da autuada, protocolada em 20.05.2019, fls. 92 a 99, e, o Acórdão JJF nº 0133/05-19, relativo a processo da empresa White Martins, trazido ao processo pela autuada, através o Acórdão JF nº 0127-05/19, na sessão de 20.08.2019, assim se pronunciou a 5ª JJF:

O presente processo exige ICMS pelo fato de o autuado ter escriturado créditos fiscais fora do período em que se configurou o direito à utilização do mesmo. A autoridade fiscal enquadrhou o fato descrito como infração nas disposições dos arts. 314 e 315 do RICMS-BA (Dec. nº 13.780/2012), que estabelecem, respectivamente, que a escrituração do crédito fiscal será efetuada no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade ou direito à utilização do crédito. Por sua vez, se o creditamento do imposto se verificar fora dos períodos acima estabelecidos, o direito ao lançamento escritural fica na dependência de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

O presente PAF foi convertido por esta 5ª JJF em diligência ao autuante, conforme termo inserido às fls. 79/80,

com o objetivo de se verificar a legitimidade dos créditos apropriados pelo contribuinte, independentemente da extemporaneidade ou não dos lançamentos na escrita fiscal. Também, pediu-se que na revisão fiscal fosse verificado se os créditos apropriados tiveram repercussão na conta corrente do ICMS do contribuinte, nos meses objeto da autuação, resultando em pagamento a menos ou falta de pagamento de tributo, considerando que houve apuração de saldos credores em diversos períodos, conforme registrado nas DMAs (Declarações Mensais de Apuração do ICMS) enviadas pelo contribuinte e assentadas nos bancos de dados da Secretaria da Fazenda do Estado, cujas cópias foram anexadas às fls. 67/78 (meses de jan a dez de 2017). Em outras palavras: pediu-se que fosse verificado se a apropriação dos créditos na escrita fiscal resultou em efetivo descumprimento de obrigação tributária principal.

Inicialmente, é necessário se destacar que as notas fiscais que compõem a base do lançamento, foram inseridas na mídia magnética que integra a revisão fiscal determinada por esta Junta de Julgamento, conforme consta da mídia magnética (DVD-R), inserida à fl. 89 dos autos. O conteúdo da revisão e da mídia digital contendo todas as notas fiscais foi entregue ao contribuinte, conforme comprova o termo de intimação constante da fl. 90 dos autos. Não procede, portanto, a alegação defensiva de que não foram informadas as notas fiscais que compuseram a revisão fiscal efetuada pelo autuante. Assim, o pedido de nulidade fundamentado na alegação de que o contribuinte não foi devidamente informado acerca dos documentos que respaldaram a exigência fiscal e a sua posterior revisão não deve ser acolhido.

No que se refere aos créditos objeto do estorno, conforme já exposto linhas acima, a motivação do lançamento de ofício parte da premissa de que os valores apropriados foram escriturados fora do prazo em que se efetivou o direito, pois os mesmos deveriam ter sido previamente auditados e depois autorizados, pela via formal, pela autoridade Fazendária da circunscrição do contribuinte.

Porém, quando se analisa o texto escrito pelo autuante na revisão fiscal e nas planilhas anexadas nessa fase do processo, conclui-se que o verdadeiro motivo dos estornos foi a declaração externada pela autoridade fiscal de que o contribuinte não havia efetuado o recolhimento do ICMS devido a título de diferencial de alíquotas (ICMS DIFAL).

Em contraposição à tese da autuação fiscal, é exposto na inicial defensiva que as operações de aquisição se referiam a aparelhos utilizados nas prestações de serviços de telecomunicação, nas modalidades de SME – Serviço Móvel Especial e SMP – Serviço Móvel Pessoal. Para a prestação desses serviços, o contribuinte agregou à sua atividade, a comercialização e a locação de aparelhos celulares. Por ocasião das aquisições desses equipamentos, os fornecedores e fabricantes efetuaram a retenção e recolhimento do ICMS, a título de substituição tributária, por força da legislação então vigente, mas, em momento posterior, os bens foram objeto de incorporação no ativo fixo do estabelecimento ou remetidos em transferência a outras unidades da empresa ou em operações de vendas para contribuintes também localizados em outras Unidades da Federação. Não houve, portanto, a realização do fato gerador presumido previsto nas normas de substituição tributária (art. 289 do RICMS-BA e item 4 do seu respectivo anexo I, combinado com as normas de substituição tributária estabelecidas em Convênio aprovado no âmbito do CONFAZ – Conv. ICMS 135/2006). Assim, nessas duas situações de não ocorrência do fato gerador presumido (i) incorporação da mercadoria ao ativo imobilizado, para cessão em comodato ou empréstimo aos assinantes dos serviços de telecomunicação; e, (ii) transferência ou venda das mercadorias em operação posterior para outro Estado, estaria comprovada a não concretização do fato gerador presumido, que ensejou a cobrança do ICMS-ST nas operações antecedentes, na medida em que não houve a revenda dos aparelhos celulares dentro do território do Estado da Bahia. É de se ressaltar, que esses fatos foram narrados na peça impugnatória e submetidos à revisão do autuante, não sendo infirmados pelo mesmo nessa etapa de instrução do presente processo administrativo fiscal.

Nesse contexto, resulta que o efetivo direito à apropriação do crédito fiscal não se deu por ocasião da entrada das mercadorias no estabelecimento autuado, quando a operação estava submetida ao regime de antecipação tributária (ICMS-ST), que não gera o direito ao lançamento escritural dos créditos de ICMS. As entradas originárias dos equipamentos se deram ao longo dos meses dos exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014, através de notas fiscais lançadas no EFD (Escrivatura Fiscal Digital) do sujeito passivo, conforme se encontra registrado nas planilhas inseridas pelo auditor fiscal autuante na mídia juntada à fl. 89 dos autos.

Porém, o efetivo direito à apropriação dos créditos de ICMS se efetivou em momento posterior, nos meses do exercício de 2017, quando os bens foram incorporados ao ativo fixo do estabelecimento ou quando foram remetidos em novas operações interestaduais, situações em que o tributo antecipado anteriormente poderia ou deveria ser objeto de resarcimento do imposto anteriormente recolhido ao contribuinte. Por sua vez, com a ativação dos aparelhos e equipamentos celulares, originalmente adquiridos para revenda, operou-se uma nova obrigação tributária para o contribuinte, relativa ao pagamento do ICMS-DIFAL, com o correspondente direito à apropriação do crédito fiscal na proporção de 1/48 por período mensal.

Nas circunstâncias acima apontadas, não se configurou a situação descrita no Auto de Infração de apropriação extemporânea de créditos fiscais do ICMS, sem a prévia chancela da autoridade fazendária competente, estando a acusação fiscal descrita na peça de lançamento em total desconformidade com os fatos efetivamente verificados no caso concreto. Em verdade, os créditos de ICMS foram apropriados/escriturados ao longo dos meses do ano 2017, quando efetivamente se operou o lançamento no ativo imobilizado da empresa dos

respectivos valores.

Por sua vez, a questão atinente ao pagamento ou não do ICMS-DIFAL é fato a ser apurado em novo procedimento fiscal. Há que ser observado também, nesse novo procedimento fiscal, se nas parcelas dos créditos escriturados pelo estabelecimento autuado, em 2017, houve o lançamento de valores do ICMS-ST retido nas operações anteriores, para a compensação com os valores que já se encontravam pagos em favor do Estado da Bahia, tanto no que se refere às operações em que houve imobilização contábil dos bens como em relação às operações de saídas posteriores para outras unidades federadas, seja através de transferências ou de vendas a outros contribuintes.

Pelas razões acima expostas, no que se refere à acusação desferida contra o contribuinte de escrituração de crédito fiscal fora de período em que se verificou a entrada da mercadoria ou em que se configurou o direito de utilização do crédito, o Auto Infração NÃO PROCEDE. Por outro lado, também não acolho a tese exposta na peça de defesa de que as disposições do art. 315 do RICMS/Ba (Dec. nº 13.780/12), são inconstitucionais ou ilegais, visto que, não se encontra no campo de competência dos órgãos julgadores administrativos enveredar na apreciação dessas questões (art. 167, incisos I e III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99).

Todavia, conforme já sinalizado linhas acima, a autoridade administrativa deve renovar o procedimento fiscal para que seja verificado, em nova ação fiscal, a existência de créditos tributários passíveis de lançamento em favor do Estado da Bahia, seja a título de ICMS-DIFAL e/ou por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em razão de escrituração nos livros fiscais de valores superiores aos permitidos na legislação relativamente ao ICMS retido por substituição tributária (ICMS-ST), nas operações anteriores de aquisição dos bens.

Ainda no campo do mérito da autuação, e considerando que no pedido de diligência foi determinado para que o autuante revisasse a conta corrente fiscal do contribuinte para que fosse certificado se os eventuais créditos indevidos resultaram em descumprimento de obrigação principal, ou seja, se implicaram em obrigação de pagar tributo, há que se destacar que essa parte da diligência não foi cumprida pela autoridade fiscal autuante. Porém, as cópias das DMAs anexadas ao PAF (fls. 67 a 78), revelam que em diversos meses os valores lançados no Auto de Infração seriam totalmente absorvidos ou reduzidos pelos saldos credores apurados pelo contribuinte. Essa circunstância, de redução ou de total absorção dos créditos pelos débitos, se apresentou nos meses de janeiro, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro do exercício de 2017. Mais uma fragilidade da autuação que reforça a decisão aqui exarada de refazimento da ação fiscal para se apurar se há efetivamente obrigação tributária principal a ser exigida e em quais montantes.

Por fim, considerando que a acusação que gerou a cobrança do imposto lançado no Auto de Infração não tem sustentação nos fatos apurados e comprovados no decorrer da instrução processual, resulta que a multa de 60% lançada na peça acusatória, também é indevida. Inexiste, igualmente, a possibilidade de conversão de obrigação tributária principal inexistente em descumprimento de obrigação acessória. Inaplicável ao caso em exame o pedido subsidiário formulado pela defesa.

Reitera-se aqui, mais uma vez, a necessidade de renovação do procedimento fiscal em relação aos créditos fiscais lançados na escrita do estabelecimento, no exercício de 2017, a fim de se verificar se há possibilidade de lançamento de outro(s) débito(s) tributário(s) em favor do fisco estadual, considerando que a acusação de uso extemporâneo de créditos de ICMS não se verificou no caso concreto.

Pelas razões acima expostas, nosso voto é pela IMPROCEDÊNCIA dos valores lançados no Auto de Infração.

Diante da análise das peças processuais, do que determina o RPAF BAHIA, art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18, e, considerando que o valor desonerado está enquadrado no disposto na legislação citada, a 5ª JJF, recorreu de ofício a uma das câmaras de julgamento deste CONSEF, o que passo a analisar para decisão.

VOTO

A complexidade do sistema de cobrança do ICMS, a quantidade de contribuintes existentes deste tributo, a dificuldade de fiscalização por parte dos entes governamentais, determinaram a busca de uma sistemática que viabilizasse a ação governamental, onde se buscasse maior arrecadação e menores esforços e custos.

Assim é que ficou determinado, inicialmente, que os produtos de grande alcance de mercado com poucos contribuintes fabricantes e muitos contribuintes revendedores, a exemplo de cigarros, automóveis, bebidas, etc., teriam a sua tributação concentrada no elo inicial da cadeia produtiva, os fabricantes, de forma que os mesmos assumam, por substituição o imposto que seria devido até seu elo final.

O sucesso da sistemática levou a que os Estados a estendesse a vários outros produtos, tornando-se atualmente parte significativa da sua arrecadação tributária, inclusive com unidades da Federação, através Convênios e/ou Protocolos, delegando a outra esta cobrança antecipada do tributo.

Por esta sistemática, o fabricante destaca e cobra do seu cliente, comerciante, o imposto que este teria a recolher quando da comercialização do produto, não lhe cabendo, em vista disto, efetuar o cálculo do tributo com base no princípio da não cumulatividade, o que lhe leva a não absorver o crédito referente à operação anterior, nem efetuar qualquer recolhimento quando da venda do mesmo.

Esta sistemática é aplicada com o cálculo do tributo sendo efetuado sobre o provável valor de venda nas operações internas praticadas pelo adquirente.

Ocorrendo vendas interestaduais ou sendo a mercadoria destinada ao ativo imobilizado ou para uso e consumo do adquirente, quando não ocorrerá comercialização interna, o mesmo terá direito a efetuar a recuperação do tributo anteriormente pago a título de substituição tributária.

No caso em apreço foi o contribuinte autuado em face do suposto cometimento da seguinte infração:

Escriturou crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito. Fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

A sustentação do preposto autuante para a imposição da cobrança pretendida foi com base na presunção de haver a autuada utilizado crédito fiscal de forma extemporânea, o que não é permitido pelo RICMS nos artigos 314e 315, que assim estabelecem:

Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar:

- I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;*
II - o direito à utilização do crédito.

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

I - quando a entrada da mercadoria não tiver sido registrada, a utilização do crédito fiscal ocorrerá concomitantemente com a escrituração no livro Registro de Entrada;

II - quando as mercadorias ou os serviços prestados tenham sido registrados no livro Registro de Entrada, regista-se o crédito diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos”.

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

§ 2º Sobreindo decisão contrária ao pleito, o contribuinte, no mês da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

§ 3º A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste artigo deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.

§ 4º Na escrituração extemporânea do crédito fiscal autorizado pelo titular da repartição fazendária, o contribuinte deverá lançar cada documento fiscal no registro de entradas, salvo se o documento fiscal já tiver sido lançado.

Muito embora tome como base o determinado nos artigos acima do RICMS, o preposto autuante, como bem anotado pela Junta Julgadora em sua decisão, não buscou o possível estorno de créditos extemporaneamente utilizados, mas efetuou a cobrança de DIFAL, o que, em nada, condiz com o informado na autuação.

Vejamos o que constatou a Junta Julgadora:

No que se refere aos créditos objeto do estorno, conforme já exposto linhas acima, a motivação do lançamento de ofício parte da premissa de que os valores apropriados foram escriturados fora do prazo em que se efetivou o direito, pois os mesmos deveriam ter sido previamente auditados e depois autorizados, pela via formal, pela autoridade Fazendária da circunscrição do contribuinte.

Porém, quando se analisa o texto escrito pelo autuante na revisão fiscal e nas planilhas anexadas nessa fase do processo, conclui-se que o verdadeiro motivo dos estornos foi a declaração externada pela autoridade fiscal de que o contribuinte não havia efetuado o recolhimento do ICMS devido a título de diferencial de alíquotas (ICMS DIFAL).

Constatado foi, em diligência requerida pela Junta Julgadora, que a utilização dos créditos objeto da autuação não influenciaram nos recolhimentos de tributos no período analisado, além de ter o contribuinte utilizado a recuperação dos créditos à época da incorporação dos produtos ao seu ativo fixo ou quando das vendas realizadas para outras unidades da federação, o que descaracteriza a extemporaneidade, pelo que assim se posicionou a Junta Julgadora:

Porém, o efetivo direito à apropriação dos créditos de ICMS se efetivou em momento posterior, nos meses do exercício de 2017, quando os bens foram incorporados ao ativo fixo do estabelecimento ou quando foram remetidos em novas operações interestaduais, situações em que o tributo antecipado anteriormente poderia ou deveria ser objeto de resarcimento do imposto anteriormente recolhido ao contribuinte. Por sua vez, com a ativação dos aparelhos e equipamentos celulares, originalmente adquiridos para revenda, operou-se uma nova obrigação tributária para o contribuinte, relativa ao pagamento do ICMS-DIFAL, com o correspondente direito à apropriação do crédito fiscal na proporção de 1/48 por período mensal.

Nas circunstâncias acima apontadas, não se configurou a situação descrita no Auto de Infração de apropriação extemporânea de créditos fiscais do ICMS, sem a prévia chancela da autoridade fazendária competente, estando a acusação fiscal descrita na peça de lançamento em total desconformidade com os fatos efetivamente verificados no caso concreto. Em verdade, os créditos de ICMS foram apropriados/escriturados ao longo dos meses do ano 2017, quando efetivamente se operou o lançamento no ativo imobilizado da empresa dos respectivos valores.

Comprovado está, de acordo com o que consta nas peças processuais, que o contribuinte não infringiu o disposto nos artigos 314 e 315 do RICMS, além de haver o preposto autuante descrito a pretensa infração como utilização extemporânea de crédito e em seu relatório propugnado pela cobrança do ICMS DIFAL, o que a torna insubstancial.

Como anotado pela Junta Julgadora, entendo da necessidade de renovação do procedimento fiscal em relação aos créditos fiscais lançados na escrita do estabelecimento, no exercício de 2017, a fim de se verificar se há possibilidade de lançamento de outro(s) débito(s) tributário(s) em favor do Fisco estadual, considerando que a acusação de uso extemporâneo de créditos de ICMS não se verificou no caso concreto.

Desta forma, comungando com o julgado pela 5^a JJF, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e julgo o Auto de Infração em apreço IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0004/18-6**, lavrado contra **NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

