

PROCESSO - A. I. Nº 300449.0014/18-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - ITABUNA CALÇADOS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 2ª JJF nº 0034-02/19
ORIGEM - INFAZ ITABUNA (COSTA DO CACAU)
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/09/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO C.JF Nº 0158-12/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS EXISTENTES EM ESTOQUE, QUANDO DOS AJUSTES ÀS REGRAS DE SUBSTITUIÇÃO OU ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Tendo em vista a informação do autuante de ter a própria empresa procedido o estorno dos lançamentos reputados como indevidos, o crédito tributário não pode subsistir. Não acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0034-02/19, a qual julgou Improcedente o Auto de Infração, lavrado em **24/06/2018**, onde do autuado fora exigido originalmente um débito de R\$197.353,44 com penalidade aplicada de 60%.

O Auto de Infração abarca uma única infração, a qual foi objeto do Recurso de Ofício que ora se aprecia. A infração está assim expressa:

***Infração 01. 01.02.66.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias existentes no estoque no momento do ajuste de estoque a fim de adequá-lo às regras da substituição ou antecipação tributária, nos meses de janeiro a março de 2016.*

A empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento fiscal (fls. 26/93), preliminarmente trazendo argumentos de nulidade à ação fiscal.

Quanto ao mérito, afirmou que a infração improcede, uma vez que o crédito foi apurado da forma como determina a lei. Asseverou que a aquisição de calçados, no âmbito de sua atuação, estar fora do regime de substituição tributária, tendo em vista a alteração promovida pelo Decreto nº 16.499, de 23 de dezembro 2015, no Anexo I do RICMS/BA, que retirou a aquisição de calçados do âmbito da substituição tributária, a exceção de vendas “porta a porta”, caso que não abrange as suas operações comerciais.

Em seguida, destacou a sua não inclusão no artigo 297-A do RICMS/BA, incluído pelo Decreto nº 16.517, de 29 de dezembro de 2015, produzindo efeitos a partir de 01 de janeiro de 2016, já que teria suas determinações procedência caso tivesse havido autorização do Inspetor Fazendário para que o contribuinte varejista de calçados de regime normal efetuasse o recolhimento do ICMS da aquisição de calçados através da substituição tributária. O que não foi seu caso.

A impugnante esclareceu ainda que como os calçados estavam enquadrados no regime de substituição tributária até 31 de dezembro de 2015, o estoque já existente teve que ser ajustado de acordo com as orientações do artigo 5º do Decreto nº 16.517, de 29 de dezembro de 2015, conforme explana. Assim, assegurando que todo o aproveitamento foi feito da forma como determina a Lei, clamou pela improcedência da autuação.

O autuante na sua informação fiscal (fls. 154/155), após rebater os argumentos de nulidade arguidos pela impugnante, ressaltou de que o art. 297-A do RICMS/12 impôs às empresas que em

01/01/2016 exerciam a atividade da autuada (comércio varejista de calçados - CNAE 4782-2/01) o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de calçados, sendo o entendimento da autuação de que houve manutenção do regime de substituição, sem a necessidade de correção de estoques.

Em assim sendo, a empresa não deveria ter feito o ajuste de estoques, com o aproveitamento do ICMS da operação normal correspondente nos três meses subsequentes, lembrando que *“alguns meses depois a autuada, certamente por descobrir o equívoco, procedeu ao estorno das operações”*, o que o leva a pedir pela procedência do presente lançamento.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal, após rejeitar as arguições de nulidade apresentadas pelo sujeito passivo tributário, decidiu pela Improcedência da autuação com base no seguinte voto, abaixo transcrito:

[...]

Adentrando ao mérito, a questão a ser analisada diz respeito a possibilidade ou não de uso do crédito fiscal, relativo a aquisições de calçados, tendo em vista a edição dos Decretos 16.499, de 23 de dezembro 2015 e 16.517, de 29 de dezembro de 2015 os quais introduziram modificações na legislação tributária do estado da Bahia.

No primeiro (16.499/15), foi alterada a redação do Anexo I ao RICMS/12, ao passo que no segundo (16.517/15), dentre outras determinações, acrescentou ao RICMS/12 o artigo 297-A, com a seguinte redação:

“Art. 297-A - Até 31/12/2016, os contribuintes com atividade de comércio varejista de calçados, CNAE 4782-2/01, que apurem o imposto pelo regime de conta corrente fiscal, mediante autorização do inspetor fazendário do seu domicílio fiscal, farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de calçados, devendo utilizar as seguintes margens de valor agregado:

I - aquisições internas, MVA de 40%;

II - nas aquisições interestaduais, MVA ajustada nos termos do § 14 do art. 289”.

Fato é que da leitura da legislação vigente na época dos fatos geradores, no ano de 2015, no item 9 do Anexo I ao RICMS/12, estava prevista a substituição tributária para os produtos “calçados” com NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405.

Com as alterações ocorridas na legislação, em vigor a partir do dia 01/01/2016, tivemos que o item 9 do Anexo I ao RICMS/12 passou a prever a substituição tributária de medicamentos, produtos farmacêuticos para uso humano e higiene pessoal, sendo que a substituição tributária para calçados passou a ser explicitada no mesmo, apenas para os calçados objeto de vendas no sistema “porta a porta”, na forma do item 19.38.

O fato de o artigo 297-A do RICMS/12 dispor acerca da sistemática de recolhimento do ICMS por antecipação tributária para calçados, em 2016, mediante autorização do inspetor fazendário do seu domicílio fiscal, desde que optantes pelo regime de apuração através de conta corrente fiscal, caso da autuada, não significa dizer que o produto “calçado” deixou de estar submetido à regra de antecipação tributária, apenas que tal obrigação ficou restrita aos contribuintes submetidos ao mecanismo de débito e crédito (conta corrente fiscal), não havendo, pois, mudança na forma de tributação.

Desta forma, o lançamento a princípio seria procedente, pelo fato de que ao sujeito passivo, enquadrado na regra daquele artigo regulamentar (297-A), não caberia qualquer apuração e uso de crédito fiscal referente a mercadorias desenquadradas que deveria ser aproveitado em três parcelas iguais, mensais e consecutivas a partir do mês em que ocorreu a exclusão do regime de substituição tributária, ou seja, nas competências de janeiro, fevereiro e março de 2016, tal como realizado pela empresa autuada, uma vez que as mercadorias já adquiridas com retenção de imposto assim o continuariam, e obviamente, sendo indevido qualquer ajuste nos estoques, de forma a segregar as mercadorias já adquiridas com imposto antecipado, daquelas outras que eventualmente não tivessem tido o imposto antecipado na aquisição.

E como meio de comprovação, observo que o documento de cadastro de fl. 18, confirma ser a atividade desenvolvida pela autuada de “comércio varejista de calçados”, CNAE 4782201. Logo, se encontrava enquadrada na obrigação prevista no artigo 297-A do RICMS/12, a qual determina que “...farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de calçados...”, no qual o comando do verbo “fará” se apresenta como impositivo, obrigatório, contrariamente ao argumento defensivo apresentado.

Todavia, em sua informação fiscal o próprio autuante assegura que “...alguns meses depois a autuada, certamente por descobrir o equívoco, procedeu ao estorno das operações, o que o leva a pedir pela procedência do presente lançamento”, procedimento que equivaleria a um lançamento a débito para anular lançamento

anterior a crédito (objeto da autuação), anulando qualquer crédito indevido eventualmente apropriado, e ajustando a conta corrente fiscal do contribuinte, o que torna insubsistente a acusação fiscal.

A própria expressão “...alguns meses depois...” denota que os ajustes realizados pela autuada antecederam a ação fiscal, uma vez que esta se desenvolveu três anos e meio após os fatos tidos como ensejadores da lavratura do Auto de Infração, ainda que não indicados com precisão, o que demonstra realmente se tratar de simplesmente “...alguns meses...”.

Acaso vislumbrasse qualquer prejuízo para a Fazenda Pública, poderia o autuante refazer a conta corrente da empresa, para tal fim, o que não ocorreu.

Reitero que, na hipótese de inexistirem os mencionados estornos, conforme relatado pelo autuante, o lançamento evidentemente seria procedente, porém, neste momento, tendo o sujeito passivo procedido aos ajustes devidos, descabe qualquer lançamento, sobretudo de imposto, o que viria a se caracterizar como bis in idem, o que não se aceita.

Diante de tais razões, o Auto de Infração é julgado improcedente.

Em face da decisão acima prolatada, a 2ª JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, conforme impõe o art.169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, resultante do julgamento pela Improcedência do lançamento fiscal consignado no Auto de Infração ora em apreço, que versou sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias (calçados) existentes em seu estoque no momento do seu ajuste a fim de adequá-lo às regras da substituição ou antecipação tributária, nos meses de janeiro a março de 2016.

A Lei nº 7.014/96 determina no seu inciso II do Art. 8º que “são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados, o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado”.

E o susomencionado artigo no seu § 2º dispõe que “o regulamento poderá deixar de considerar incluída no regime de substituição tributária qualquer das mercadorias constantes no Anexo I desta Lei, ou restringir a aplicação do regime em relação a determinadas operações ou prestações”.

Uma vez posta tais colocações, cumpre-me registrar que até dezembro de 2015 a mercadoria “calçados” encontrava-se enquadrada no regime da antecipação tributária interna deste Estado (Anexo 1, item 9 do RICMS/12, à época).

Nesta ocasião, foram feitas alterações no referido Anexo 1 do RICMS/12.

Com base nas disposições do § 2º da Lei nº 7.014/96, tal mercadoria foi excluída do item 9 do Anexo 1 e passou a constar no item 19.38 (Convênio ICMS 45/99) do referido Anexo 1, sendo que tais itens 19 referem-se a vendas pelo sistema. Esta alteração se deu através do Decreto nº 16.499 de 23/12/2015, produzindo seus efeitos a partir 01 de janeiro de 2016.

Nesta mesma ocasião foi editado e publicado o Decreto nº 16.517 em 29/12/2015, publicado no Diário Oficial de 30/12/2015, com vigência a partir da citada data, no qual o seu art. 5º assim dispunha:

Art. 5º Os contribuintes atacadistas ou varejistas, que apurem o imposto pelo regime normal, poderão utilizar como crédito fiscal tanto o valor do imposto da operação normal como o imposto antecipado, relativo às mercadorias existentes em estoque dia 01/01/2016, excluídas do regime de substituição tributária, conforme

Decreto nº 16.499, de 23 de dezembro de 2015, que alterou o Anexo 1 do RICMS.

§ 1º O imposto normal e o antecipado deverão ser apropriados em três parcelas iguais, mensais e consecutivas, a partir do mês em que ocorreu a exclusão do regime de substituição tributária.

§ 2º O ICMS devido por antecipação tributária, relativo às aquisições ocorridas no mês de dezembro de 2015, deverá ser recolhido integralmente no prazo regulamentar.

No entanto, acrescentou-se ao RICMS/12 o art. 297-A com a seguinte disposição:

Art. 2º Ficam acrescentados ao Regulamento do ICMS, Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012, os seguintes dispositivos:

[...]

III - o art. 297-A:

*“Art. 297-A. Até 31/12/2016, os contribuintes com atividade de comércio varejista de calçados, CNAE 4782-2/01, que apurem o imposto pelo regime de conta corrente fiscal, mediante autorização do inspetor fazendário do seu domicílio fiscal, **farão** o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de calçados, devendo utilizar as seguintes margens de valor agregado: (grifo não original)*

I - aquisições internas, MVA de 40%;

II - nas aquisições interestaduais, MVA ajustada nos termos do § 14 do art. 289.”

Com tais determinações, a empresa autuada, conforme fl.17 dos autos, com atividade de comércio varejista de calçados com CNAE 4782-2/01 não se enquadrava na situação em que o Estado excluiu a substituição/antecipação tributária sobre suas operações comerciais com calçados, não podendo assim ter alegado que se utilizou dos créditos fiscais ajustando os seus estoques, com base no Decreto nº 16.499/15 e Decreto nº 16.517/15. Ressalte-se, inclusive, que as determinações do art. 297-A do RICMS/12 tem caráter impositivo (“*farão*”).

Em sua peça defensiva, a empresa impugnante trouxe o argumento de que como no art. 297-A do RICMS/12 existe a oração “*mediante autorização do inspetor fazendário do seu domicílio fiscal*”, e como não houve tal autorização para si, estaria excluído das suas determinações.

Entretanto, tal interpretação está equivocada. Analisando com cuidado tais determinações legais, a referida oração tem por objetivo explicar os casos em que o contribuinte pode utilizar a apuração do imposto por conta corrente fiscal quando sua atividade preponderante (caso da impugnante) se pauta em mercadorias enquadradas no regime da substituição/antecipação tributária. Isto não significa dizer que as determinações do art. 297-A somente possuiriam efeitos com a autorização do inspetor fazendário.

E, provavelmente, é por tal situação que a própria empresa autuada, conforme dito pelo fiscal autuante, “*alguns meses*” após ter utilizado os créditos fiscais objeto da lide, os estornou. Tal procedimento de estorno é o que, de fato, desconstitui o lançamento guerreado.

Como bem posicionado pela 2ª JJF, o fiscal afirmou que “*alguns meses(....)*.” (e não pouco mais de dois anos e meio depois: momento da ação fiscal), a empresa impugnante, percebendo o equívoco cometido, ajustou o seu conta corrente fiscal, estornando os créditos que havia tomado quando do errôneo ajuste dos seus estoques.

Segundo assinalado na Decisão da referida JJF, a empresa efetuou um “*procedimento que equivaleria a um lançamento a débito para anular lançamento anterior a crédito (objeto da autuação), anulando qualquer crédito indevido eventualmente apropriado, e ajustando a conta corrente fiscal do contribuinte, o que torna insubsistente a acusação fiscal*”.

Desse modo, alinhando-me com tal Decisão de Primo Grau, acaso o fisco percebesse qualquer prejuízo ao Erário, poderia refazer a conta corrente da empresa, o que não ocorreu conforme se constata ao se compulsar os autos.

É mister ressaltar que se os estornos dos créditos fiscais não houvessem sido realizados pela empresa autuada **antes da ação fiscal**, conforme asseverado pelo próprio fiscal autuante na sua

informação fiscal, de fato, o lançamento **seria** procedente. Todavia, isto não se configurou no caso em tela.

Portanto, diante da clara afirmativa do fiscal autuante, é descabido qualquer posterior lançamento de imposto, uma vez que a **irregularidade cometida foi devidamente sanada antes da ação fiscal**. Do contrário, restaria caracterizado o *bis in idem*, o que não é aceito pela legislação tributária.

Enfim, à luz dos documentos acostados e da legislação aplicável, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, para manter inalterada a Decisão Recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **300449.0014/18-5**, lavrado contra **ITABUNA CALÇADOS LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2020.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS