

PROCESSO - A. I. Nº 298958.0022/19-6
RECORRENTE - SEARA ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0095-01/20-VD
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/04/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0040-12/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. IMPOSTO PRESUMIDO. USO INDEVIDO. VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO. Na prática, o crédito presumido de 100% equivale a uma isenção nas saídas internas, com débito equivalente a ZERO; em outras palavras, se o legislador optasse por uma isenção para operações internas, e não por um crédito presumido, as saídas sairiam com ZERO valor de débito, e nestas circunstâncias, em havendo devoluções, obviamente o crédito pelo estorno seria também ZERO, pois inexistiria o débito de ICMS. Assim é que no caso em lide, o Recorrente, ao se apropriar de créditos nas devoluções, está se beneficiando indevidamente, já que não houve quaisquer débitos de imposto que justificasse tais créditos nas devoluções. Negada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação à Decisão de piso que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 19/12/2019, que lançou ICMS no valor total de R\$444.446,21, em decorrência da utilização de crédito fiscal presumido de ICMS, em valor superior ao permitido na legislação, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, cuja descrição consta à primeira página, como:

Infração 1 – Utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido pela legislação em vigor.

Após a apresentação da defesa, fls. 15/23 e da informação fiscal, fls. 41/45, a Junta decidiu pela Procedência Parcial do lançamento, com os seguintes fundamentos.

VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração sob a alegação de que houve erro na capitulação legal. O art, 270 do RICMS, citado no enquadramento legal, estabelece que não devem ser apropriados qualquer crédito fiscal vinculado às operações objeto dos benefícios fiscais previstos em seus incisos. A acusação foi a de que o autuado havia utilizado créditos fiscais em valores superiores ao permitido na legislação.

Portanto, o dispositivo citado no enquadramento estabelece os limites pelos quais a suposta extração foi objeto deste auto de infração. Ademais, qualquer erro na indicação dos dispositivos de enquadramento da infração ou de aplicação da multa não consiste em motivo para decretação da nulidade do auto de infração se na descrição dos fatos estiver clara a infração cometida pelo contribuinte.

O presente auto de infração exige ICMS em decorrência da apropriação dos créditos fiscais destacados nas devoluções de vendas internas e interestaduais por contribuinte beneficiário do crédito presumido estabelecido no inciso XVII, do art. 270 do RICMS, que concede crédito correspondente a 100% do valor do débito fiscal nas

operações internas com embutidos, desde que não se aproprie de qualquer crédito fiscal vinculado às operações de saídas beneficiadas.

Assim, todos os créditos fiscais vinculados aos insumos utilizados na fabricação dos embutidos que foram objeto de saídas internas devem ser estornados da escrituração fiscal. Por outro lado, os créditos fiscais relativos aos insumos utilizados na produção de embutidos comercializados para outras unidades da Federação poderão ser mantidos na escrituração fiscal, para compensação com os débitos fiscais gerados na atividade do autuado.

Na ocorrência de devolução de vendas anteriormente feitas para o Estado da Bahia, apesar do destaque do imposto na nota fiscal, o autuado não deve se apropriar dos referidos créditos fiscais já que os débitos fiscais nas vendas foram compensados pelo crédito presumido, não gerando qualquer imposto a pagar pelo autuado.

Apesar de não ser conhecido o futuro destino da mercadoria devolvida, caso ocorra uma operação interestadual, o crédito a ser compensado com o débito da saída deverá ser proveniente exclusivamente dos insumos adquiridos para a sua produção. Entretanto, nas devoluções de vendas interestaduais, o crédito fiscal destacado no documento de devolução deverá ser apropriado pelo autuado para compensação do débito gerado quando da saída interestadual, que não foi objeto de qualquer benefício fiscal.

Por outro lado, retifico a capitulação da multa a ser aplicada à infração constante na descrição dos fatos, apesar de permanecer no mesmo percentual originalmente indicado no auto de infração. Por ter implicado em descumprimento de obrigação principal, já que a apropriação indevida dos créditos fiscais resultou em recolhimento a menos do ICMS, a multa fica alterada para a prevista na alínea "f" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$423.114,30, após a retirada no demonstrativo de débito dos valores indevidamente glosados referentes aos créditos fiscais destacados em devoluções de venda interestadual, conforme a seguir(...):

Inconformado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário, adiante exposto, em resumo.

De forma a fundamentar a r. decisão, o I. Julgador concluiu que “nas devoluções de vendas interestaduais, o crédito fiscal destacado no documento de devolução deverá ser apropriado pelo autuado para compensação do débito gerado quando da saída interestadual, que não foi objeto de qualquer benefício fiscal”, reduzindo, assim, o montante principal de R\$ 444.446,21 para R\$ 423.114,30.

Em relação às glosas decorrentes das devoluções de vendas internas, o I. Julgador entendeu pela manutenção do lançamento, sob o fundamento de que “o autuado não deve se apropriar dos referidos créditos fiscais já que os débitos fiscais nas vendas foram compensados pelo crédito presumido, não gerando qualquer imposto a pagar”.

Ainda, complementou que “apesar de não ser conhecido o futuro destino da mercadoria devolvida, caso ocorra uma operação interestadual, o crédito a ser compensado com o débito da saída deverá ser proveniente exclusivamente dos insumos adquiridos para sua produção”.

Por fim, retificou a capitulação da multa, aplicando àquela prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, também correspondente à 60% do valor do imposto supostamente devido.

Ocorre, porém, que a r. decisão recorrida não merece prosperar em parte, tendo em vista os motivos de fato e de direito que se passa a expor.

O I. Julgador Tributário, ao analisar a questão relativa à nulidade do auto de infração em razão do vício da capitulação, entendeu por bem julgá-la improcedente, sob o fundamento de que o artigo 270 do RICMS/BA, citado no enquadramento legal, estabelece que não devem ser apropriados quaisquer créditos fiscais vinculados às operações objeto dos benefícios fiscais, estabelecendo, em sua concepção, os limites da autuação. Referido entendimento, entretanto, não merece prosperar.

Pois bem. Imperioso destacar, em primeiro lugar, que a RECORRENTE é acusada de descumprir dever jurídico consubstanciado no estorno do crédito presumido do ICMS, com base no “art. 49 da Lei nº 7.014/96 C/C artigos 269 e 270 e incisos (a depender da hipótese) do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012”, conforme se extrai da peça inaugural:

Enquadramento Legal: Art. 49 da Lei 7.014/96 C/C artigos 269 e 270 e incisos (a depender da hipótese) do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012

Multa Aplicada: Artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96

Vejamos o que dispõem os citados dispositivos:

LEI 7.014/1996

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno: (Redação dada pela Lei Nº 10847 DE 27/11/2007).

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal; (Redação da alínea dada pela Lei Nº 10847 DE 27/11/2007).

Art. 49. Fica o Poder Executivo autorizado a celebrar e ratificar convênios para concessão e revogação de isenção, redução de base de cálculo, manutenção de crédito, concessão de crédito presumido e demais favores, incentivos ou benefícios fiscais de deliberação sujeita à competência do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

RICMS/BA:

Art. 269. Ficam concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher:

Art. 270. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações:

Com efeito, é de fácil percepção que os dispositivos colacionados acima não contemplam a norma jurídica que prescreve o dever de estorno de tais créditos quando da devolução de mercadorias.

Verifica-se que o artigo 270 do RICMS/BA, utilizado como fundamento de validade da capitulação pelo I. Julgador, somente dispõe que, ao optar pelo crédito presumido, o contribuinte não pode se apropriar de quaisquer outros créditos vinculados às operações de saídas beneficiadas, o que, diga-se, foi observado pela RECORRENTE no momento em que realizou as vendas internas (anterior às operações autuadas).

No entanto, referido dispositivo nada prescreve em relação à suposta obrigatoriedade de dedução dos créditos de ICMS quando as operações beneficiadas não se concretizam em razão da devolução.

E nem poderia! Na medida em que os créditos oriundos da devolução têm por escopo restabelecer o status quo (antes das saídas beneficiadas), pois não se sabe o destino das mercadorias que retornaram (se sujeitas ao crédito presumido ou a sistemática normal da não-cumulatividade).

Ora, só é possível aferir se os créditos oriundos das devoluções serão “vinculados às referidas operações ou prestações” e, portanto, sujeitos a eventual estorno, no momento da ocorrência da nova saída dessas mercadorias, caso estas sejam submetidas às operações internas, o que não foi verificado no presente caso.

Portanto, ao contrário do que afirmou o I. Julgador, a capitulação da infração não ampara a materialidade do estorno dos créditos de ICMS provenientes das devoluções, o que demonstra a precariedade da acusação fiscal.

O mesmo ocorre quanto à capitulação da multa de ofício: o dispositivo invocado tem por antecedente a tomada de crédito irregular que não importe em descumprimento de obrigação principal, quando no caso dos autos exige-se o valor ICMS.

Tanto é verdade que o próprio I. Julgador promoveu a recapitulação da penalidade, fato que por si só demonstra o vício na acusação apontado pela RECORRENTE desde a apresentação da sua defesa.

Os princípios da legalidade e da tipicidade estrita em matéria tributária não admitem a fundamentação aberta utilizada pela fiscalização quanto à hipótese de apropriação do crédito presumido em questão – “e incisos (a depender da hipótese)” – e muito menos a ausência de indicação da norma que prescreve o dever jurídico do estorno exigido pelo auto (infração autuada).

Com efeito, tendo em vista que a capitulação do auto de infração não espelha a materialidade autuada, de rigor a decretação da nulidade do lançamento, nos termos do artigo 129, § 1º, inciso V, do Código Tributário da Bahia. In verbis:

“Art. 129. A exigência de crédito tributário será feita através de:

(...)

§ 1º O auto de infração conterá:

(...)

V - a indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos, além do dispositivo regulamentar ou legal referente à multa aplicada;”

O lançamento tem que ser, assim, harmônico e coerente, sob pena de nulidade. Em outras palavras, não se pode realizá-lo de forma genérica, sem detalhar em quais incisos e artigos de Lei decorre a infração do contribuinte.

Nesse contexto, importante ressaltar entendimento do E. Conselho de Contribuintes deste Estado. Vejamos:

2a CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACORDÃO Nº 0247-12.18
AI Nº 278987.0005/14-3
DATA DO JULGAMENTO: 03/08/2018

EMENTA: ICMS. 1. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOBSERVANCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Acatada a preliminar de nulidade. A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. A acusação fiscal é de que o autuado efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente as aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquanto a matéria fática diz respeito à exigência do ICMS devido por antecipação parcial. A autuação foi feita de modo equivocado. Por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios consagrados na Carta Magna do devido processo legal e da ampla defesa. Infração nula.

Conforme se extrai do precedente acima consignado, a ausência de adequado baliza da acusação imputada no auto de infração impede o prosseguimento da lide, devendo ser decretada a sua nulidade, justamente o que ocorre no caso em tela.

Assim, sem maiores delongas, resta demonstrada a nulidade do auto de infração por ausência de cumprimento do requisito previsto no artigo 129, § 1º, V, do Código Tributário da Bahia, razão pela qual a RECORRENTE pugna pela reforma da r. decisão recorrida quanto à esse ponto.

A suposta infração decorre da suposta apropriação indevida do crédito presumido previsto no artigo 270, inciso XVII, do RICMS/BA, de 100% sobre o imposto incidente em saídas internas de embutidos, sob a acusação de que a RECORRENTE não teria deduzido as operações de devoluções e das vendas canceladas da base de cálculo do benefício fiscal, se apropriando de valor superior ao devido.

O referido dispositivo assim dispõe:

Art. 270. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações:

(...)

XVII - aos fabricantes de enchidos (embutidos), o valor equivalente a 100% (cem por cento) do imposto incidente no momento das saídas internas dos enchidos fabricados em seu estabelecimento localizado neste estado;

Como vê, o fato gerador do crédito presumido em questão é a saída interna de enchidos e embutidos (critério material), dada por estabelecimento fabricante (critério pessoal), em opção ao aproveitamento dos demais créditos ordinários decorrentes da aquisição de insumos (condicionante normativo).

Tais créditos são outorgados no escopo de se **anular a tributação** das mercadorias arroladas no respectivo normativo, haja vista que defere a apropriação do valor de 100% do imposto incidente, o que denuncia o erro cometido pelo AFR autuante.

Explica-se:

Conforme amplamente demonstrado no tópico precedente, sem apontar a norma jurídica correspondente, o AFR atuante entendeu que, ao ocorrer a devolução da operação de saída interna ou interestadual, a RECORRENTE deveria deduzir esse montante da base de cálculo dos créditos presumidos, gerando saldo devedor do ICMS.

Contudo, a fiscalização deixou de verificar que a RECORRENTE manteve em sua escrita fiscal os débitos de ICMS referentes às respectivas saídas, à razão de 17 e 18%, anulando, completamente, o efeito positivo do crédito presumido apropriado sob a mesma alíquota.

Em um exemplo caricato, em decorrência das devoluções de mercadorias, se estornarmos da escrita fiscal o crédito presumido do ICMS de 18%, permaneceria na escrita o débito do ICMS de 18%.

Assim sendo, embora tenham ocorrido as devoluções sem exclusão da base de cálculo dos créditos presumidos, mantidos os débitos de ICMS inerentes a tais saídas, anulou-se, completamente, os efeitos fiscais do benefício previsto no artigo 270, inciso XVII, do RICMS/BA, não havendo qualquer prejuízo ao erário pela não exclusão das devoluções e das vendas canceladas, para fins de apuração do crédito presumido, apontadas pela fiscalização.

É evidente a ausência de lesão ao erário estadual, na medida em que, ao se fazer o encontro de contas entre os créditos presumidos e as saídas beneficiadas (cujo débito, repita-se, foi mantido na escrita), é possível concluir que estes se anularam reciprocamente, não havendo qualquer estorno/dedução a se proceder, o que pode ser verificado em sede diligência.

Nesse ponto, é importante mencionar que o I. Julgador Tributário reconheceu o efeito neutro do crédito ao afirmar que “os débitos fiscais nas vendas foram compensados pelo crédito presumido, não havendo imposto a pagar”.

Por óbvio, na medida em que não se cancelou o débito da saída posteriormente anulada pela devolução, exigir o estorno do crédito presumido gerará um enriquecimento ilícito do Estado baiano, visto que não existem débitos a recolher a esse título, conforme apontado na r. decisão.

Entretanto, embora reconheça que os créditos presumidos anularam os débitos atinentes as saídas beneficiadas, o I. Julgador Tributário, com a devida vênia, equivocadamente entendeu que a RECORRENTE não poderia ter se apropriado do crédito destacado nas notas fiscais de devolução.

Contudo, olvidou-se que o escopo da operação de devolução é restabelecer o status quo anterior à operação de saída beneficiada, de modo a restaurar a sistemática comum da não-cumulatividade, com o consequente direito de apropriação dos créditos ordinários.

Com efeito, a apuração de dano ao erário só seria possível a partir da verificação do destino dado às mercadorias que retornaram ao estabelecimento da RECORRENTE, ou seja, se o crédito relativo às respectivas entradas foi estornado por ocasião das saídas subsequentes e por consequência da opção do crédito outorgado (saídas beneficiadas), ou se foi aproveitado como crédito ordinário, pelo sistema comum de não-cumulatividade (saídas interestaduais).

Na r. decisão recorrida, o I. Julgador asseverou que “apesar de não ser conhecido o futuro destino da mercadoria devolvida, caso ocorra uma operação interestadual, o crédito a ser compensado com o débito da saída deverá ser proveniente exclusivamente dos insumos adquiridos para a sua produção”.

Indaga-se: Como seria possível a RECORRENTE compensar os débitos com os créditos oriundos dos insumos, se tais créditos foram anteriormente estornados de sua escrita fiscal em razão da saída beneficiada que, repita-se, não se concretizou?

A glosa integral do crédito oriundo da devolução gera efeito equivalente a desconstituir qualquer crédito (ordinário) que deveria ser restabelecido na escrita fiscal em decorrência do retorno da mercadoria, crédito este que, para efeito da não-cumulatividade, deverá ser utilizado quando da futura (nova) saída da mercadoria.

Muito claro, assim, que o procedimento de apuração do crédito tributário com base em glosa do crédito presumido é totalmente inadequado à reparação de eventual dano ao erário estadual, configurando o vício de materialidade do auto de infração.

Em resumo: (i) não há que se falar em apropriação de crédito presumido em montante superior ao devido, pois os débitos de ICMS referentes às saídas beneficiadas (objeto de devoluções) foram mantidos na escrita fiscal da RECORRENTE, anulando-se, completamente, o efeito positivo do crédito; e (ii) pela sistemática da não-cumulatividade, há direito à apropriação dos créditos destacados nas notas fiscais de devolução, posto que, no momento do retorno da mercadoria, não se sabe qual será o seu destino (saída beneficiada ou não).

Com efeito, nota-se que o AFR autuante abandonou a busca pela verdade material dos fatos ao desconsiderar o encontro de contas entre os débitos mantidos por ocasião das saídas e os créditos presumidos correspondentes, bem como ao não verificar a destinação das mercadorias devolvidas.

Destarte, não restam dúvidas quanto à improcedência do lançamento e consequente necessidade de reforma da r. decisão recorrida quanto à glosa dos créditos relativos às operações internas.

A partir das devoluções ou cancelamento das vendas internas, resta cancelado o fato gerador do crédito presumido previsto no artigo 270, inciso XVII, do RICMS/BA, restabelecendo, por consequência, a sistemática comum de não cumulatividade do imposto.

Isto porque, o fato gerador do crédito presumido é cada saída interna das mercadorias arroladas no citado artigo 270, e, uma vez verificado que algumas saídas foram canceladas, ou seja, não constituíram hipótese de apropriação do crédito presumido, fica restabelecida, conforme já mencionado, a sistemática comum da não cumulatividade, com o consequente direito de apropriação dos créditos ordinários relativos às aquisições de insumos.

Por assim ser, fazia-se necessária a reconstituição de ofício da escrita fiscal da RECORRENTE, de modo a se autuar, proporcionalmente, apenas a diferença entre o crédito presumido glosado e os créditos ordinários relativos às respectivas saídas, o que sequer foi sopesado pelo I. Julgador de primeira instância.

O próprio RICMS/BA prevê a hipótese de reconstituição discricionária da escrita fiscal pela autoridade fazendária, quando necessário, conforme se colaciona a seguir:

“Art. 236. No tocante à reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, observar-se-á o seguinte:

I - a escrita fiscal somente será reconstituída quando, evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência

de saneá-la por meio de lançamentos corretivos, for:

(...)

b) determinada pelo fisco;

II - em qualquer caso, a reconstituição, que se fará em prazo fixado pela repartição fiscal, não eximirá o contribuinte do cumprimento da obrigação principal e das obrigações acessórias, mesmo em relação ao período em que estiver sendo efetuada;

III - o débito apurado em decorrência da reconstituição ficará sujeito aos acréscimos moratórios.”

Assim, ainda que, para argumentar, se admitisse prejuízo ao erário, tal prejuízo seria apenas parcial (diferença entre os créditos presumidos e os ordinários), sendo de rigor a reconstituição da escrita fiscal da RECORRENTE para se apurar o real montante devido no período.

DOS PEDIDOS

Face ao exposto, demonstrado de forma inequívoca a necessidade de reforma da r. decisão recorrida, requer seja dado PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, a fim de que:

(I) PRELIMINARMENTE, reconhecer a nulidade do presente auto de infração, vez que sua capitulação não espelha a materialidade autuada, como exige o artigo 129, § 1º, V, do Código Tributário da Bahia;

(II) NO MÉRITO, julgar improcedente o auto de infração, haja vista que:

(ii.1) não houve prejuízo ao erário pela ausência de estorno das devoluções da base de cálculo dos créditos presumidos, na medida em que as operações autuadas não tiveram o débito do imposto estornado às alíquotas de 17 e 18%, fazendo frente ao idêntico valor aproveitado do benefício fiscal; e

(ii.2) pela sistemática da não-cumulatividade, há direito à apropriação dos créditos destacados nas notas fiscais de devolução;

(III) SUBSIDIARIAMENTE, seja o auto de infração cancelado parcialmente, pois ainda que, para argumentar, se admitisse prejuízo ao erário na materialidade autuada, tal prejuízo seria apenas parcial (diferença entre os créditos presumidos e os ordinários), sendo de rigor a reconstituição da escrita fiscal da RECORRENTE para se apurar o real montante devido no período.

Por fim, requer doravante todas as intimações e notificações sejam encaminhadas ao seu patrono Dr. FABIO AUGUSTO CHILO, advogado inscrito na OAB/SP sob o nº 221.616, com endereço profissional no município de São Paulo, Estado de São Paulo, na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, Vila Jaguará, CEP 05.118-100, inclusive para se fazer presente no julgamento para realização de sustentação oral.

Registro a presença na sessão de julgamento do patrono do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Nathalya Maria de Almeida Roboredo - OAB/SP nº 401.391.

VOTO

Inicialmente, devo apreciar o pedido de nulidade do lançamento, pelos argumentos de que a capitulação do auto de infração não espelha a materialidade autuada, com suporte nos termos do artigo 129, § 1º, inciso V do Código Tributário da Bahia:

“Art. 129. A exigência de crédito tributário será feita através de:

(...)

§ 1º O auto de infração conterá:

(...)

V - a indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos, além do dispositivo regulamentar ou legal referente à multa aplicada;”

Traz ainda julgamento administrativo abaixo, como parâmetro da nulidade:

2a CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO N° 0247-12.18

AI N° 278987.0005/14-3

DATA DO JULGAMENTO: 03/08/2018

EMENTA: ICMS. 1. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOBSERVANCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Acatada a preliminar de nulidade. A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. A acusação fiscal é de que o autuado efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente as aquisições

de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquanto a matéria fática diz respeito à exigência do ICMS devido por antecipação parcial. A autuação foi feita de modo equivocado. Por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios consagrados na Carta Magna do devido processo legal e da ampla defesa. Infração nula.

Postos os argumentos pela nulidade, passo a decidir. A descrição da infração é sucinta – *utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor, sendo enquadrada no art. 49 da Lei nº 7014/96, c/c arts. 269 e 270 e incisos, com multa aplicada nos termos do art. 42, VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96*, corrigida posteriormente no julgamento de piso, embora sem alteração do percentual de 60%.

Quanto aos argumentos do Recorrente pleiteando a nulidade, o art. 19 do mesmo RPAF, deixa claro que eventuais indicações equivocadas de dispositivos legais, seja referente à obrigação principal, seja à acessória, não implicam em nulidade, desde que a descrição dos fatos evidencie a infração cometida, sendo o enquadramento legal, irrelevante:

Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Além disso, o enquadramento do art. 269, deixa perfeitamente claro que é vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às operações subsequentes, quando há o benefício do crédito presumido, e de outra forma não poderia ser, pois redundaria em apropriação de créditos que seriam cumulativos e sobrepostos.

O exemplo apresentado da jurisprudência deste Conselho de Fazenda, não se aplica; isto porque, ao contrário do presente caso, naquele, a descrição da infração foi de antecipação total, enquanto os fatos comprovados no processo, tratavam de antecipação parcial, havendo mudança de fulcro da autuação, diferença comprovada entre o fato descrito e as provas das peças processuais, o que não é o caso deste, cuja descrição está sem qualquer falha, e assim, os enquadramentos e capitulações legais são corrigíveis, sem implicação de nulidades.

Assim, indefiro o pedido de nulidade e passo ao exame das razões de mérito.

De uma análise das peças processuais, constata-se que o Recorrente ao fazer estorno nas suas vendas, CFOP 1.201, 1.410, 2.201 (devolução de vendas de produção própria do estabelecimento) fez apropriação do crédito fiscal destacado nas notas fiscais de devolução).

Vejamos o texto legal abaixo:

Art. 270. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações:

XVII - aos fabricantes de enchidos (embutidos), o valor equivalente a 100% (cem por cento) do imposto incidente no momento das saídas internas dos enchidos fabricados em seu estabelecimento localizado neste estado;

Assim, quando das saídas internas, é lançado o débito de ICMS, contudo, tal débito não impacta a apuração de saldo devedor de ICMS do Recorrente, pois como há um crédito presumido de 100% destas vendas, nada recolherá sobre estas operações. Sem dúvida, uma forma de isenção, porém por concessão de crédito presumido. Efetivamente o contribuinte não suporta nenhum débito de ICMS nestas operações.

De início, já se configura algo estranho, uma operação, a rigor, “isenta”, ter direito a crédito por devolução, **a menos que o contribuinte comprovasse, que o crédito presumido destas operações não fosse lançado, ou estornado após a devolução, de forma a equilibrar a sua conta corrente de ICMS**, sob pena de se creditar duplamente – a primeira, no lançamento do crédito presumido quando das saídas, e a segunda, quando da devolução.

O Recorrente justifica que o estorno visa restabelecer o *status quo* antes da saída, pois não se sabe o destino das mercadorias que retornarem, se destinados ao comércio interno, ou interestadual.

Tal raciocínio, só se sustentaria se o contribuinte também fizesse o estorno do crédito presumido lançado, e isto não foi comprovado na defesa.

Não há qualquer razão, pela incerteza das operações futuras, se internas, ou interestaduais, se fazer o lançamento de crédito pelas devoluções, já que a empresa utilizou crédito presumido nas saídas, para compensar o débito de imposto.

Há de se pontuar, que em eventuais vendas futuras, a empresa será beneficiada do crédito presumido novamente, e se for interestadual, lançará a débito, para ser compensado com os créditos dos insumos.

Da mesma forma, se uma mercadoria aqui produzida sai internamente com isenção, e é devolvida, e futuramente a mesma sendo vendida para fora do Estado, terá débito do imposto, a ser compensado com os créditos, da mesma forma como uma mercadoria recém produzida e ainda em seu estoque for vendida para fora do Estado.

Não há qualquer justificativa para se “contaminar” uma mercadoria que saiu internamente sem pagamento do imposto, ter um crédito na devolução, só porque eventualmente poderá sair tributada. O crédito na devolução tem de resultar de um débito na saída, sob pena do contribuinte pagar um imposto, sem a efetiva ocorrência do fato gerador. Mas como lançar o crédito de imposto na devolução, se o débito nas saídas, já foi anteriormente estornado?

Explico melhor: o contribuinte pode ter, por exemplo, um crédito de insumos de R\$1.000,00 reais em determinado mês, e efetua R\$10.000,00 de vendas no mercado interno, digamos a uma alíquota de 17%, gerando débito de R\$1.700,00, e vendas também de R\$10.000,00 para o Estado de Pernambuco, com alíquota de 12%, com débito de ICMS de R\$1.200,00; na hipótese de inexistência de quaisquer benefícios, simplesmente seria pago o valor de R\$1.900,00 de ICMS (DÉBITOS SOMADOS DE R\$2.900,00 – CRÉDITO DE R\$1.000).

No caso da lide, como há um crédito presumido de 100%, o débito de R\$1.700,00 é anulado, e só pagará R\$200,00 (R\$1.000,00 de créditos de insumos – débito de R\$1.200,00 das vendas para outro estado).

Agora, na hipótese da lide, o que ocorre quando o contribuinte faz estorno das vendas internas apropriando o crédito? Retornará ao *status quo* como afirma o Recorrente?

Neste caso, sendo essa premissa verdadeira, deveria ficar com o mesmo débito de R\$200,00 (crédito de R\$1.000,00 pelas aquisições e débito de R\$1.200 pelas vendas para Pernambuco) e não podemos esquecer que antes de quaisquer operações, o contribuinte só possuía R\$1.000,00 reais de crédito, pela aquisição de insumos, e assim, vejamos o que ocorrerá na hipótese de apropriação do crédito pelas devoluções de vendas internas:

**CRÉDITO INICIAL DE AQUISIÇÕES: R\$1.000,00
CRÉDITO PRESUMIDO DAS VENDAS: R\$1.700,00
CRÉDITO DE DEVOLUÇÕES: R\$ 1.700,00
TOTAL DE CRÉDITOS: R\$4.400,00**

**DÉBITO PELAS VENDAS INTERESTADUAIS: R\$ 1.200,00
DÉBITO PELAS SAÍDAS INTERNAS: R\$1.700,00
TOTAL DOS DÉBITOS: R\$2.900,00**

SALDO DA CONTA CORRENTE: R\$4.400,00 – R\$2.900,00 = R\$1.500,00 DE SALDO CREDOR

Da análise acima, o que deveria ser um saldo devedor de R\$200,00, passa a credor de R\$1.500,00, exatamente pelo estorno de vendas e do lançamento indevido do crédito fiscal de R\$1.700,00. O Recorrente não entende que só faria jus ao estorno de crédito, se não houvesse lançado crédito presumido idêntico pelas saídas, o que ao final acaba duplicando o crédito fiscal.

Na prática, o crédito presumido de 100% equivale a uma isenção nas saídas internas, com débito equivalente a ZERO; em outras palavras, se o legislador optasse por uma isenção para operações internas, e não por um crédito presumido, as saídas sairiam com ZERO de débito, e nestas

circunstâncias, em havendo devoluções, obviamente o crédito pelo estorno seria de ZERO também, pois inexistiria o débito de ICMS.

Assim é que, no caso em lide, o Recorrente ao se apropriar de créditos nas devoluções está se beneficiando indevidamente, já que não houve quaisquer débitos de imposto, que justificasse tais créditos nas devoluções, uma vez que o débito foi previamente anulado na sua apuração com o lançamento de crédito presumido em valor idêntico.

As saídas posteriores, sejam para outros estados, ou internamente, não serão impactadas pelo correto lançamento (sem créditos pelas devoluções), já que o crédito pelas aquisições, continuará o mesmo, e as saídas debitadas para outros Estados é que terão impacto no saldo da conta corrente de ICMS, sendo que no caso de devoluções de vendas interestaduais, obviamente o Recorrente faz jus ao crédito, pelo estorno do débito das saídas, sem o benefício do crédito presumido.

Haveria razão do Recorrente, se este fizesse o estorno do crédito presumido das saídas internas, posteriormente com devoluções, que compensariam o crédito pelas entradas (lançamento de um crédito por devolução, para compensar o estorno do crédito presumido), mas conforme se depreende do próprio argumento do Recurso Voluntário, abaixo transcrito, isto não ocorreu, pois, o contribuinte afirma que manteve em sua escrita fiscal:

"Contudo, a fiscalização deixou de verificar que a RECORRENTE manteve em sua escrita fiscal os débitos de ICMS referentes às respectivas saídas, à razão de 17 e 18%, anulando, completamente, o efeito positivo do crédito presumido apropriado sob a mesma alíquota.

"Assim sendo, embora tenham ocorrido as devoluções sem exclusão da base de cálculo dos créditos presumidos, mantidos os débitos de ICMS inerentes a tais saídas, anulou-se, completamente, os efeitos fiscais do benefício previsto no artigo 270, inciso XVII, do RICMS/BA, não havendo qualquer prejuízo ao erário pela não exclusão das devoluções e das vendas canceladas, para fins de apuração do crédito presumido, apontadas pela fiscalização.

Ora, é sabido que no caso desta lide, todo lançamento a débito nas saídas internas, é compensado com crédito presumido, e o que o Recorrente tinha de argumentar e provar, não é a manutenção dos débitos, mas o estorno do crédito presumido que compensou estes débitos, de vendas que posteriormente foram objeto de devolução.

Pelo argumento do contribuinte, se ele tivesse estornado os débitos, aí sim, não faria jus ao crédito das devoluções, mas esta situação é esdrúxula - se fosse estornar os débitos, a situação seria ainda mais gravosa pois, deveria além de se creditar das devoluções, iria também manter os créditos presumidos lançados em sua escrita fiscal, ficando com 2 créditos e nenhum débito! Na presente situação, ele conta com 2 créditos (um presumido e outro pelo estorno) e um débito, de idêntico valor, com saldo de 1 crédito indevido, enquanto que estornando o débito, seria de 2 créditos indevidos e não de 1.

O Recorrente confessa, que as devoluções com crédito ocorreram sem exclusão dos créditos presumidos inerentes à saída, acumulando indevidamente. Não é verdade que não houve prejuízos ao fisco, pois ao lançar o crédito fiscal nas devoluções, tendo havido concomitantemente crédito presumido no mesmo valor na saída, está o Recorrente a se creditar em duplicidade do crédito nestas operações, a menos que fosse estornado o crédito correspondente nas saídas que sofreram devolução, de forma a compensar também o novo crédito presumido lançado quando do regresso das mercadorias.

Discordo também do refazimento da escrita fiscal, visto que é patente o prejuízo ao fisco, uma vez que tais créditos, compensam o imposto a pagar em saldos devedores, já que o Recorrente possui operações interestaduais tributadas, havendo sim, repercussão na apuração do imposto devido.

Sendo os créditos ilegítimos, não há de se refazer a conta corrente, mas tão somente lançá-los como indevidos, a menos que o contribuinte fizesse prova de outros créditos que suportassem a exclusão destes aqui lançados, de forma a não haver repercussão em saldo devedor de ICMS nos

meses do lançamento.

A multa, com dispensa do imposto, só é aplicada a contribuintes que possuem elevado saldo credor de ICMS, e cuja glosa seguramente não leva a saldo devedor, por situações fiscais atípicas, geralmente em contribuintes cujas operações levam à acumulação permanente de créditos, por ausência de saídas tributadas, e o eventual estorno não leva a saldo devedor, por ausência, o que não é o caso do Recorrente. Caso houvesse saldo credor a suportar o estorno dos créditos indevidos, seria obrigação do contribuinte provar isto em sua defesa, e não foi feito.

Quanto ao pedido de que as intimações e notificações sejam encaminhadas ao seu patrono Dr. FABIO AUGUSTO CHILO, advogado inscrito na OAB/SP sob o nº 221.616, com endereço profissional no município de São Paulo, Estado de São Paulo, na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, Vila Jaguara, CEP 05.118-100, nada impede que a Administração o faça, contudo com a ressalva do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, nos termos abaixo:

Art. 109. Considera-se efetivada a intimação:

I - quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente;

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Mantida a decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 298958.0022/19-6, lavrado contra SEARA ALIMENTOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$423.114,30, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS