

PROCESSO - A. I. Nº 207150.0005/19-2
RECORRENTE - HIPERMERCADO OUROLÂNDIA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0112-05/20-VD
ORIGEM - INFAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/12/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0272-11/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. Não merece ser acolhido Recurso Voluntário que aborda matéria diferente daquela que foi objeto da autuação. **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não merece ser acolhido Recurso Voluntário que aborda matéria diferente daquela que foi objeto da autuação. **c)** VALORES SUPERIORES AOS DESTACADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Não merece ser acolhido o Recurso Voluntário que aborda matéria diferente daquela que foi objeto da autuação. **d)** ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. Não merece ser acolhido o Recurso Voluntário que aborda matéria diferente daquela que foi objeto da autuação. **2. PAGAMENTO A MENOS. a)** DÉBITOS FISCAIS ESCRITURADOS A MENOR DO QUE AQUELES DESTACADOS NAS NFES. Preliminar rejeitada, por inexistência da nulidade apontada. Divergência entre valor destacado na nota fiscal e o lançado na escrituração não elidida pela recorrente. **b)** APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO NAS SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Comprovada a emissão equivocada de notas fiscais por erro na alíquota, acusação não elidida pela recorrente. **c)** DÉBITO A MENOR NAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR ECF. Mantida a infração decorrente de erro de codificação de mercadorias que não foi impugnada especificamente pela recorrente. **8. MULTA. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL.** Somente se aplica a redução de penalidade antigamente prevista no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, quando comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação, e não impliquem falta de recolhimento do imposto. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0112-05/20-VD da 5ª JF deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 27/09/2019, em razão da(s) seguinte(s) infração(ões):

Infração 01 – 01.02.03 – Uso indevido de créditos fiscais alusivos a aquisições de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Fatos geradores indicados no corpo do lançamento, começando em janeiro de 2017 e terminando em dezembro de 2018, exceto em fevereiro de 2017. Cifra de R\$23.009,91.

Infração 02 – 01.02.06 – Uso indevido de créditos fiscais alusivos a mercadorias adquiridas com pagamento do

imposto por substituição tributária. Fatos geradores indicados no corpo do lançamento, começando em janeiro de 2017 e terminando em dezembro de 2018. Cifra de R\$27.603,53.

Infração 03 – 01.02.40 - *Uso indevido de créditos fiscais em valores superiores ao destacado nos documentos fiscais. Fatos geradores indicados no corpo do lançamento, começando em janeiro de 2018 e terminando em dezembro de 2018, exceto em julho e agosto do mesmo ano. Cifra de R\$72.177,35.*

Infração 04 – 01.02.41 - *Uso indevido de créditos fiscais em decorrência de destaque de imposto a maior em documentos fiscais, em face de erro na aplicação da alíquota. Fatos geradores indicados no corpo do lançamento, começando em janeiro de 2017 e terminando em dezembro de 2018. Cifra de R\$29.057,18.*

Infração 05 – 03.01.04 – *Recolhimento a menor de ICMS em virtude de divergência entre o valor recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos. Débitos escriturados a menor que o destacado nas Notas Fiscais Eletrônicas. Fatos geradores indicados no corpo do lançamento, começando em janeiro de 2018 e terminando em dezembro do mesmo ano. Cifra de R\$18.175,78.*

Infração 06 – 03.02.02 – *Recolhimento a menor de ICMS em face da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Fatos geradores indicados no corpo do lançamento, começando em março de 2017 e terminando em dezembro de 2018. Cifra de R\$5.966,83.*

Infração 07 – 03.02.04 – *Recolhimento a menor de ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Débito a menor nas operações realizadas por ECF, em virtude de erro na determinação da carga tributária. Fatos geradores indicados no corpo do lançamento, começando em janeiro de 2017 e terminando em julho de 2017. Cifra de R\$44.989,34.*

Infração 08 – 03.02.04 – *Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1% sobre o valor da operação. Fatos geradores indicados no corpo do lançamento, começando em janeiro de 2018 e terminando em dezembro do mesmo ano. Cifra de R\$4.209,67.*

Concluída a instrução processual, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

VOTO

Mister apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

Não há problemas de representação legal, tanto em relação à defesa, quanto em face da manifestação complementar. Princípios processuais administrativos observados. Desnecessidade de realização de diligências, considerando que os elementos fático-instrutórios já se encontram presentes nos autos. Tecnicamente, não se cogita de nulidades, apesar da referência da impugnante às fls. 61 e 70, mas que, em verdade, traduz ataque de mérito.

Posto isto, o Auto de Infração cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua lavratura, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, e a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo sistema denominado SLCT.

As infrações foram contestadas em blocos, e assim será feita a sua apreciação.

Direito ao crédito fiscal do ICMS: infrações 01, 02, 03 e 04.

Para tais irregularidades, alega a defendente que até março de 2016 era optante do “Simples Nacional”, passando a ser “contribuinte normal” de ICMS a partir daí e, em face desta mudança do regime de tributação, teve direito a apropriar os créditos fiscais referentes às mercadorias em estoque, conforme art. 226, III, ‘c’ do RICMS-BA, procedimento só realizado no ano seguinte, de janeiro a julho de 2017, ainda dentro do prazo quinquenal. Ademais, a fiscalização não observara os créditos presumidos ligados às aquisições junto a empresas optantes do simples, tampouco os valores antecipados pela autuada e os decorrentes de aquisições de materiais de uso, consumo e bens do ativo fixo.

Todavia, pela caracterização das irregularidades conformadas pela auditoria, as alegações defensivas não guardam qualquer relação com a matéria tributável lançada.

*Pela infração 01, a glosa do crédito decorreu de aquisições de produtos sujeitos à isenção nas operações internas, com saídas desoneradas, a exemplo de hortifrutigranjeiros. Examinando-se os levantamentos analíticos (4 páginas para 2017, 5 páginas para 2018), encartados na mídia digital de fl. 56, contra recibo do contribuinte, extraem-se deles aquisições de ovos, cebolas, cenouras e arrozes, por exemplo. Não houve contestação específica do sujeito passivo, no sentido de considerar este ou aquele produto como tributado, e, portanto, com apropriação do crédito admitida. **Cobrança procedente.***

Através da infração 02, a glosa decorreu de aquisições de produtos sujeitos à substituição tributária, de sorte que, nestes casos, não há que se cogitar ordinariamente de aproveitamento de créditos fiscais. As planilhas analíticas (27 páginas para 2017, 11 páginas para 2018), encartadas no CD mencionado, apontam para

operações com itens sujeitos à substituição tributária, a exemplo de misturas para bolo, hipoglós, sucrilhos, massas alimentícias e algodões. Inexistiu combate específico do sujeito passivo, no sentido de considerar este ou aquele produto como desenquadrado da tributação antecipada, de modo a permitir o creditamento. **Cobrança procedente.**

Por intermédio da infração 03, a glosa decorreu do aproveitamento de valores superiores aos destacados nos documentos fiscais; se houve erro na emissão das notas fiscais pelo fornecedor, isto só pode ser corrigido com a expedição de documento fiscal complementar. Tais situações vieram de aquisições de atacadistas beneficiados pelo Dec. 7799/2000. Os demonstrativos analíticos (07 páginas para 2018), apensados no CD referido, acusam a disparidade existente entre o valor do imposto destacado na nota fiscal e o crédito lançado na EFD, sem contar com a devida explicação por parte do impugnante. **Cobrança igualmente procedente.**

Já a infração 04, implicou na anulação do crédito fiscal em função do destaque do imposto ter sido efetuado a maior nos documentos fiscais. Isto veio em função da adoção equivocada da alíquota para cosméticos, na sua maioria. A empresa alertou e o autuante acatou que muitas das operações contavam com a incidência da alíquota adicional para o “Fundo de Pobreza”. Os levantamentos foram refeitos com a exclusão destes casos e a cobrança caiu de R\$29.057,18, para R\$24.998,77, valor contra o qual o contribuinte acabou por referendar, em seu manifesto de fls. 163 a 169, embora continuasse com a tese de que os créditos vieram dos ajustes de estoques, em função da saída do regime do “Simples Nacional”. As planilhas analíticas **retificadoras** (06 páginas para 2017, 06 páginas para 2018), acrescentadas ao CD mencionado, não contaram com impugnação específica sobre a autenticidade dos dados levantados, sendo considerados indevidos, portanto, os créditos fiscais correspondentes. **Cobrança parcialmente subsistente.**

Recolhimento a menor do ICMS: infrações 05, 06 e 07.

A infração 05 assenta-se na suposição de ter havido divergência entre o valor recolhido e o valor informado em livros e documentos fiscais, em declarações econômico-fiscais ou arquivos eletrônicos, designadamente por terem sido escriturados débitos fiscais a menor do que aqueles consignados nas notas fiscais.

A alegação empresarial indica que o autuante lançou débitos de ICMS por perdas de estoque – (CFOP 5927), lançou débitos sobre notas fiscais ligadas a ECF (CFOP 5929), e também sobre notas de devolução (CFOP 5202), além de considerar para outras NFs a alíquota de 18%, emitidas com erro, quando, em verdade, a alíquota seria de 12%, dada a operação ser interestadual (CFOP 6102).

A fiscalização entende ser tributável, sob o CFOP 5927 (Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração), as baixas por perdas de estoque, admitindo-se que seu valor retrate o custo das mercadorias, para fins de compensação com os créditos na aquisição. De fato, o procedimento é no sentido de estornar os créditos (via debitamento) correspondentes apropriados quando das entradas. Assim prescreve a legislação regente regulamentar:

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.

(...)

§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.

Compulsando-se os documentos fiscais pela chave de acesso disponibilizada nos levantamentos fiscais, verifica-se não ter havido os débitos anulando os créditos anteriores. Não demonstrou a defendente ter havido problemas na quantificação da base tributável nestes ajustes de estoque. Cobrança feita corretamente.

Da mesma forma, as devoluções de mercadorias. Havendo o creditamento nas entradas, as devoluções devem ser igualmente debitadas, neutralizando o imposto pelo desfazimento da operação. Correta a exigência.

Para as operações sob o CFOP 6102, a auditoria sustenta que o erro é da empresa em fazer o destaque indevido. A normalização só seria possível se o destinatário devolvesse o imposto destacado a mais, ou o próprio autuado emitisse uma nota fiscal de estorno de débito. Improcede a pretensão defensiva. Não há discussões acerca da alíquota correta ser de 12%, em vez de 18%, destacada incorretamente nos documentos fiscais. As operações interestaduais estão apenas em duas notas fiscais, as de nº 1119 e 1120, emitidas em janeiro de 2018, destinadas a São Paulo. Em verdade, o que aponta no demonstrativo fiscal, é que os débitos não foram lançados na EFD, apesar de destacado nos documentos fiscais. Não se prova que houve debitamento em excesso. Cobrança igualmente correta.

Infração inteiramente procedente.

A infração 06 aponta débitos fiscais a menor, em face da alíquota escolhida pelo contribuinte.

A alegação empresarial indica ter havido bis in idem, visto que as mercadorias descritas nos demonstrativos são as mesmas constantes das notas fiscais enumeradas na infração 05. Ademais, a exemplo da irregularidade 05, aqui também houve cobrança do ICMS por perdas de estoque – (CFOP 5927), lançamento de débitos sobre notas fiscais ligadas a ECF (CFOP 6929), e envolvimento de mercadorias com fase de tributação já encerrada (CFOP 5405).

A fiscalização reitera o quanto aduziu na infração anterior para as operações com CFOP 5927, alerta que nesta infração não há operações sob os CFOPs 5929 e 6929, além de observar que há mercadorias sob o CFOP 5403 e não 5405, como afirmado erroneamente, embora ditas mercadorias não se enquadrem na substituição tributária.

Sobre o bis in idem, consigne-se que, enquanto na infração anterior o contribuinte emitiu a nota fiscal com débito e não lançou na escrita, aqui a nota fiscal foi emitida sem o débito ou com o débito a menor. As mercadorias podem ser até do mesmo tipo, mas as notas fiscais são diferentes.

Para as operações sob o CFOP 5927, adotam-se as mesmas razões de decidir invocadas na irregularidade anterior: há que se fazer o estorno dos créditos através de emissão de documento fiscal, e debitamento, na forma do art. 312, § 2º do RICMS-BA. Cobrança correta.

Ao contrário do que comenta a fiscalização acerca das operações sob o CFOP 5929 ou 6929 - Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo à operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, verifica-se nos levantamentos respectivos operações sob este código fiscal.

Neste caso, para evitar a bitributação, a nota fiscal não deve conter o destaque do imposto, visto que, em princípio, a tributação já ficou registrada quando da emissão do cupom fiscal. A cobrança, neste particular, resulta incorreta.

Assim, não de se excluir os seguintes montantes do crédito tributário, identificados por esta relatoria:

MÊS	NFS	VALOR COBRADO	A RETIRAR	VALOR PROCEDENTE
MARÇO/2017	NENHUMA	321,75	0,00	321,75
ABRIL/2017	670	128,21	17,78	110,43
MAIO/2017	709 E 710	517,11	37,44	479,67
JUNHO/2017	759	925,11	13,41	911,70
JULHO/2017	786	397,91	29,67	368,24
AGOSTO/2017	NENHUMA	81,64	0,00	81,64
SETEMBRO/2017	NENHUMA	1005,68	0,00	1005,68
OUTUBRO/2017	929 E 930 E 931	184,44	35,01	149,43
NOVEMBRO/2017	NENHUMA	245,49	0,00	245,49
DEZEMBRO/2017	NENHUMA	16,72	0,00	16,72
JANEIRO/2018	NENHUMA	139,74	0,00	139,74
FEVEREIRO/2018	NENHUMA	12,41	0,00	12,41
MARÇO/2018	NENHUMA	14,12	0,00	14,12
ABRIL/2018	NENHUMA	22,29	0,00	22,29
MAIO/2018	NENHUMA	39,70	0,00	39,70
JUNHO/2018	NENHUMA	7,47	0,00	7,47
JULHO/2018	NENHUMA	28,65	0,00	28,65
AGOSTO/2018	NENHUMA	131,27	0,00	131,27
SETEMBRO/2018	NENHUMA	230,52	0,00	230,52
OUTUBRO/2018	NENHUMA	196,78	0,00	196,78
NOVEMBRO/2018	NENHUMA	914,48	0,00	914,48
DEZEMBRO/2018	NENHUMA	162,63	0,00	162,63
			TOTAL	5.590,81

Foram considerados os totais indicados nas planilhas analíticas para efeito de fixação do valor que deve remanescer e não o que consta no demonstrativo de débito do auto de infração. Cobrança parcialmente procedente, como exposto no quadro anterior.

Infração 06 procedente em parte, no montante de R\$5.590,81.

A infração 07 aponta débitos fiscais a menor nas operações realizadas por ECF, em virtude de erro na determinação da carga tributária.

A alegação empresarial indica que as mercadorias aqui enumeradas são as mesmas já alcançadas pelas infrações 05 e 06, as quais em sua maioria estão sujeitas à substituição tributária, com fase de tributação encerrada (CFOP 5405).

A fiscalização pontua que as mercadorias foram codificadas equivocadamente pela empresa, pois não são sujeitas à ST. Tanto assim é, que a irregularidade cessou a partir de agosto de 2017, quando o contribuinte

passou a cadastrar corretamente as mercadorias no seu ECF.

As mercadorias levantadas pela fiscalização e consideradas como parte da ST, não contaram com impugnação específica do sujeito passivo. Cobrança correta.

Infração inteiramente procedente.

A infração 08 cobra multa de 1% sobre o valor da operação, em virtude do sujeito passivo ter dado entrada em mercadoria sem o devido registro na sua escrita fiscal.

O autuado pondera que muito embora seja feita a cobrança da multa, não se concedeu a ele o direito a creditar-se do imposto destacado nas notas fiscais, cuja escrituração foi omitida. Ademais, como não houve omissão nas saídas, acabou-se em pagamento de ICMS a mais, sem o mencionado creditamento, de modo que o prejuízo foi todo dele, a justificar o cancelamento da penalidade aplicada. Não há que se falar em compensação de imposto quando a conduta identificada foi de omissão de registro na entrada de mercadorias adquiridas pelo sujeito passivo.

Em verdade, a multa proposta deflui do descumprimento da obrigação acessória atribuível ao sujeito passivo, de fazer registrar em sua escrita os documentos fiscais representativos das operações que efetivar, pois assim, o fisco terá condições de analisar toda a sua movimentação de mercadorias, e poderá desenvolver os testes de praxe. A omissão em realizar tais registros, traz como consequência prevista na lei a aplicação de sanção pecuniária, da qual este Colegiado não pode se furtar em aplicar. O dispositivo de lei do qual o contribuinte se socorre – art. 42, § 7º da Lei 7014/96 - já está revogado desde 13.12.2019.

Infração inteiramente procedente.

Isto posto, há de ser julgado parcialmente procedente o auto de infração, no valor de R\$220.754,56, devendo o setor competente homologar os valores já pagos, tudo conforme quadro abaixo:

	VALOR COBRADO	VALOR JULGADO	PROCEDÊNCIA
INFRAÇÃO 01	23.009,91	23.009,91	TOTAL
INFRAÇÃO 02	27.603,53	27.603,53	TOTAL
INFRAÇÃO 03	72.177,35	72.177,35	TOTAL
INFRAÇÃO 04	29.057,18	24.998,77	PARCIAL
INFRAÇÃO 05	18.175,18	18.175,18	TOTAL
INFRAÇÃO 06	5.966,83	5.590,81	PARCIAL
INFRAÇÃO 07	44.989,34	44.989,34	TOTAL
INFRAÇÃO 08	4.209,67	4.209,67	TOTAL

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário com o seguinte teor.

Aponta a nulidade do acórdão por reiterar suposto erro constante do lançamento fiscal porque a infração 05 indicaria divergência entre o valor recolhido e o valor informado em livros e documentos fiscais, sendo que contra a acusação alegou ter havido exigência indevida de ICMS sobre perdas de estoques (CFOP 5927), ICMS sobre notas fiscais CFOP 5929 e notas de devolução (CFOP 5202), além da indevida exigência de ICMS com alíquota de 18% sobre operações interestaduais tributadas com alíquota de 12%.

Relata que a fiscalização, diante de tais alegações reiterou a autuação afirmando que o procedimento seria no sentido de estorno dos créditos (via debitamento) correspondentes aos apropriados quando das entradas, fundamentando o entendimento no art. 312 do RICMS/BA. Diz que a decisão de primeira instância discordou parcialmente do entendimento e julgou o auto parcialmente procedente destacando trechos do acórdão de primeiro grau.

Aponta que se considerada correta a decisão, há no caso erro na descrição e no enquadramento legal da infração impugnada, além de erro na capitulação da multa aplicada, porque o auto nada menciona sobre estorno de crédito apropriado indevidamente em razão de perdas ou devolução, nem mesmo o art. 312 do RICMS é citado. Da mesma forma, a multa aplicada (alínea “b”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96) trata da divergência entre o valor do imposto recolhido pelo contribuinte e o escriturado na apuração do imposto, ao passo que a penalidade correspondente à hipótese de estorno de crédito está prevista no inciso VII do mesmo art. 42.

Defende que, se a infração diz respeito a estorno de crédito, a descrição, seu enquadramento legal e a multa aplicada não estão de acordo com o entendimento da JJF. Por outro lado, se descrição, enquadramento legal e multa aplicada são corretos, é forçoso reconhecer erros na decisão de primeira instância que impõem a declaração de nulidade do acórdão.

Afirma não ter sido cientificada de ter cometido infração correspondente a falta de estorno de crédito, mas a recolhimento a menor do imposto, fato que, por si só, evidenciaria erro formal que compromete não apenas a decisão atacada como o próprio lançamento em razão de indevido cerceamento do direito de defesa já que não foi intimada para se defender de infração sobre falta de estorno de crédito. Por este motivo, pleiteia a declaração de nulidade da decisão de primeira instância e também do Auto de Infração, com base no art. 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF.

Relata ainda ter apontado em relação às infrações 01 e 04 que não houve abatimento dos créditos presumidos das mercadorias adquiridas de empresas optantes do simples, conforme art. 269, incisos VII e X do RICMS, além dos créditos decorrentes dos valores antecipados conforme extratos anexos nos autos e aqueles decorrentes da aquisição de material para uso e consumo e ativo permanente (meses 04, 08 a 12/2017), como assegurado pelo art. 29 da Lei nº 7.014/96.

Alega que, para demonstrar os créditos que tem direito e dos quais se apropriou apresentou planilha contendo o valor do ICMS apurado mês a mês, o do ICMS recolhido, o valor apropriado do crédito do estoque (2016) o valor do ICMS antecipação e dos créditos decorrentes da aquisição de mercadorias para ativo permanente e para uso e consumo, conforme DMAs constantes nos autos.

Afirma, entretanto, que as alegações defensivas não foram apreciadas e nem a documentação juntada aos autos pela decisão de primeira instância, que se limitou a indicar que não guardam relação com a matéria tributável lançada.

Argumenta que explicou em sua impugnação sobre a origem dos créditos que apropriou, narrando que aqueles que foram objeto das infrações 01 a 04 não são os mencionados pelo autuante, mas outros que tem legítimo direito, tendo ainda demonstrado por meio dos documentos apresentados que não se apropriou de créditos de mercadorias não tributadas, tendo a primeira instância acatado a informação fiscal, ignorando sua defesa.

Acusa o acórdão recorrido de flagrante ofensa ao direito de defesa também em relação a este ponto, pois sua defesa evidencia uma realidade diversa daquela alegada pelo autuante e justifica o creditamento realizado com base em créditos legítimos, motivo pelo qual argui a nulidade da decisão.

No mérito, reafirma não ter se apropriado de créditos indevidos, em relação às infrações 01 a 04, reafirmando que possuía em sua escrita fiscal créditos legítimos advindos de seu estoque, após ter sido excluída do Simples Nacional que não são das entradas não tributadas, mas das mercadorias existentes em seu estoque no momento da exclusão, cujo crédito recolhido em etapas anteriores foi aproveitado conforme art. 29 e art. 31 da Lei nº 7.014/96 e art. 226, inciso III, alínea “c” do RICMS.

Diz que a matéria já está pacificada em diversos pareceres do Fisco Estadual, destacando os de nº 927/2013, 04420/2011 e 03010/2010. Indica que o entendimento também é compatível com o art. 32 da Lei Complementar nº 123/06.

Questiona a decisão de primeiro grau por ter afirmado que o lançamento não glosou créditos decorrentes das fontes descritas pela recorrente, porém, esta seria a exata situação fática já que os créditos que se apropriou se referem aos créditos do seu estoque no momento da mudança de regime, da antecipação parcial e das aquisições das empresas do simples e do seu ativo fixo, conforme documentos apresentados.

Insiste que, como o autuante informou que o lançamento se refere a situação diversa da materialidade, verifica-se mais uma vez presente a hipótese de nulidade ou improcedência do Auto de Infração, pois a conduta que lhe é imputada não condiz com a realidade fática, não havendo creditamento indevido de imposto como plenamente demonstrado nos documentos apresentados.

Sobre as infrações 05, 06 e 07, destaca que o procedimento previsto no art. 312 do RICMS determina ao sujeito passivo, no caso de perda de mercadoria, a emissão da respectiva nota fiscal

com CFOP 5927, sem o destaque do imposto, devendo, entretanto, efetuar o estorno do crédito da entrada, se tiver se apropriado do mesmo, enquanto o art. 293 do RICMS possibilita a utilização do crédito das mercadorias adquiridas com antecipação parcial.

Diz que a baixa de mercadoria do estoque por perda não é operação tributada normalmente, já que mercadoria perecida não possui valor econômico e nem se presta ao consumo, não podendo, portando, ocasionar a ocorrência do fato gerador do ICMS, transcrevendo lição de Roque Antônio Carrazza. Transcreve ainda o Parecer nº 1928/2013.

Reitera que, apesar disso, a infração 05 foi julgada procedente por supostamente não ter efetuado o estorno do crédito apropriado na entrada, reiterando que a infração não diz respeito a estorno, mas a débito de imposto, não incidindo ICMS sobre perdas e devoluções em razão de não ocorrer o fato gerador do imposto.

Quanto à infração 08 afirma ter requerido o cancelamento da multa com base no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, tendo a JJF se manifestado afirmando que o dispositivo foi revogado em 13/12/2019, indeferindo o pedido. Ressalta que o dispositivo estava em pleno vigor à época dos fatos e no momento da lavratura do auto de infração, o que justificaria, em razão do princípio da irretroatividade da lei tributária, a sua aplicação, por inexistir lei mais benéfica em vigor no momento.

Observa ainda que como somente foi revogado pela Lei nº 14.183/19, seria aplicável à recorrente porque os fatos geradores e ciência da lavratura ainda se deram sob a vigência da lei anterior, mais benigna. Pede, então, reforma da decisão para determinar o cancelamento da multa.

Conclui requerendo o recebimento do Recurso Voluntário para declarar a nulidade do acórdão ou para determinar a reforma da decisão recorrida, declarando a nulidade do Auto de Infração ou acolhendo sua improcedência.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação.

VOTO

Quanto à preliminar arguida, entendo que o seu enfrentamento necessariamente demandará a apreciação do mérito, motivo pelo qual será examinada no momento oportuno. Considerando que as matérias foram abordadas de forma agrupada, adoto a mesma metodologia para o exame do recurso.

Infrações 01, 02, 03 e 04

A recorrente entende que as infrações são insubsistentes porque somente se apropriou de créditos legítimos, correspondentes às mercadorias em seu estoque quando da sua exclusão do Simples Nacional, de antecipação parcial, e adquiridas de empresas optantes do Simples. Contudo, o que se verifica nos autos é que o lançamento não se refere à glosa dos créditos indicados pela contribuinte.

O que o autuante glosou foram créditos referentes às mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária em valor superior ao destacado em documento fiscal. Na informação fiscal de fls. 153-158, o autuante é claro ao afirmar que:

...
Inicialmente cabe salientar que não estamos glosando nenhum crédito lançado no Livro de Registro de Apuração, quer seja decorrente da mudança do regime de apuração ou da antecipação parcial, ou, ainda de qualquer das origens citadas. Na verdade, os créditos indevidos foram apurados com base nos documentos fiscais e na escrituração do Livro de Registro de Entrada.
...

Contudo, na manifestação apresentada em seguida (fls. 163-169), a recorrente se limitou a insistir na legitimidade dos créditos que teria se apropriado, sem atentar na especificação dos itens aos quais o Auto de Infração se referia. Com efeito, a Decisão recorrida, inclusive, faz expressa menção às mercadorias que ensejaram a glosa, até mesmo para evidenciar que a defesa tratou de

matéria divorciada daquela contida no lançamento, conforme trecho abaixo transcrito:

...

Todavia, pela caracterização das irregularidades conformadas pela auditoria, as alegações defensivas não guardam qualquer relação com a matéria tributável lançada.

*Pela infração 01, a glosa do crédito decorreu de aquisições de produtos sujeitos à isenção nas operações internas, com saídas desoneradas, a exemplo de hortifrutigranjeiros. Examinando-se os levantamentos analíticos (4 páginas para 2017, 5 páginas para 2018), encartados na mídia digital de fl. 56, contra recibo do contribuinte, **extraem-se deles aquisições de ovos, cebolas, cenouras e arrozes, por exemplo. Não houve contestação específica do sujeito passivo, no sentido de considerar este ou aquele produto como tributado, e, portanto, com apropriação do crédito admitida. Cobrança procedente.***

*Através da infração 02, a glosa decorreu de aquisições de produtos sujeitos à substituição tributária, de sorte que, nestes casos, não há que se cogitar ordinariamente de aproveitamento de créditos fiscais. As planilhas analíticas (27 páginas para 2017, 11 páginas para 2018), encartadas no CD mencionado, **apontam para operações com itens sujeitos à substituição tributária, a exemplo de misturas para bolo, hipoglós, sucrilhos, massas alimentícias e algodões. Inexistiu combate específico do sujeito passivo, no sentido de considerar este ou aquele produto como desenquadrado da tributação antecipada, de modo a permitir o creditamento. Cobrança procedente.***

*Por intermédio da infração 03, a glosa decorreu do aproveitamento de valores superiores aos destacados nos documentos fiscais; se houve erro na emissão das notas fiscais pelo fornecedor, isto só pode ser corrigido com a expedição de documento fiscal complementar. Tais situações vieram de aquisições de atacadistas beneficiados pelo Dec. 7799/2000. Os demonstrativos analíticos (07 páginas para 2018), apensados no CD referido, **acusam a disparidade existente entre o valor do imposto destacado na nota fiscal e o crédito lançado na EFD, sem contar com a devida explicação por parte do impugnante. Cobrança igualmente procedente.***

*Já a infração 04, implicou na anulação do crédito fiscal em função do destaque do imposto ter sido efetuado a maior nos documentos fiscais. **Isto veio em função da adoção equivocada da alíquota para cosméticos, na sua maioria.** A empresa alertou e o autuante acatou que muitas das operações contavam com a incidência da alíquota adicional para o “Fundo de Pobreza”. Os levantamentos foram refeitos com a exclusão destes casos e a cobrança caiu de R\$29.057,18, para R\$24.998,77, valor contra o qual o contribuinte acabou por referendar, em seu manifesto de fls. 163 a 169, embora continuasse com a tese de que os créditos vieram dos ajustes de estoques, em função da saída do regime do “Simples Nacional”. As planilhas analíticas **retificadoras** (06 páginas para 2017, 06 páginas para 2018), acrescentadas ao CD mencionado, não contaram com impugnação específica sobre a autenticidade dos dados levantados, sendo considerados indevidos, portanto, os créditos fiscais correspondentes. **Cobrança parcialmente subsistente.***

... (grifei)

Observe-se que a infração 04 foi inclusive reduzida, pelo fato de que o autuante concordou com a defesa quanto à cobrança da alíquota adicional referente ao fundo de pobreza. Todavia, em nenhum momento se vislumbra a glosa daqueles créditos que a recorrente aponta como apropriados legitimamente.

Convém ressaltar, que a autuação não glosou a totalidade dos créditos apropriados pela recorrente. O lançamento observou apenas aqueles em que havia alguma irregularidade, de maneira que a existência de outros créditos legítimos, apropriados corretamente, não é suficiente para elidir a acusação fiscal. Em verdade, o que se verifica é que a contribuinte somente defende a legitimidade dos créditos correspondentes às mercadorias em seu estoque, quando da sua exclusão do Simples Nacional, de antecipação parcial e adquiridas de empresas optantes do Simples, sem demonstrar em sua defesa ou recurso a regularidade e/ou legitimidade dos créditos que foram efetivamente glosados, e nem que estes se correlacionam.

Portanto, não há que se falar em omissão da JJF acerca de alegações defensivas contidas na impugnação. O que há, na prática, é falta de defesa concernente à matéria que é o objeto da autuação. Logo, não há o que reformar quanto a essas infrações.

Infrações 05, 06 e 07

A recorrente insiste na tese de que há erros nos elementos do Auto de Infração, em razão de nada referir sobre estorno de crédito apropriado indevidamente.

De fato, o Auto de Infração foi lavrado considerando a seguinte infração:

Infração 05 – 03.01.04 –Recolhimento a menor de ICMS em virtude de divergência entre o valor recolhido e o

valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos. Débitos escriturados a menor que o destacado nas Notas Fiscais Eletrônicas. Fatos geradores indicados no corpo do lançamento, começando em janeiro de 2018 e terminando em dezembro do mesmo ano. Cifra de R\$18.175,78.

Como fica claro, a acusação fiscal diz respeito à divergência entre os valores que a contribuinte destacou em suas notas fiscais para aqueles que lançou em sua EFD, o que pode ser inclusive verificado nas planilhas que acompanharam o lançamento e foram entregues à recorrente, conforme comprova o recibo de fls. 57 dos autos.

O exame do respectivo demonstrativo analítico que consta da mídia de fl. 56, permite identificar as divergências consideradas na autuação. Em sua impugnação, a recorrente afirma que não houve recolhimento a menor do imposto no período, porque teria efetivado recolhimento a maior, e indica a existência de graves erros no lançamento fiscal, passando a abordar as notas com CFOP de baixas, devolução de mercadorias e vendas para outros Estados, que considera ter sido inseridas no lançamento equivocadamente.

É preciso, contudo, esclarecer dois pontos principais que aparentemente causaram confusão à recorrente.

O Auto de Infração não foi lavrado em razão de estorno de crédito indevido. A sua descrição e fundamentação legal se adequam com a hipótese que também é verificada no demonstrativo que o acompanha, de divergência entre o valor que foi destacado na nota fiscal e aquele lançado na escrita fiscal pela contribuinte.

A discussão sobre a forma correta de registro das notas fiscais de baixa e devolução de mercadorias, se estabelece porque este é um dos argumentos levantados na defesa, além da afirmação de que houve recolhimento a maior no período e de que as notas com CFOP 6102, provocaram a divergência como decorrência de erro na alíquota que constou quando da sua emissão.

O que se verifica na prática, é que a recorrente não demonstrou em momento algum que os valores escriturados em sua EFD estavam corretos, a despeito daqueles obtidos a partir das notas fiscais que foram analisadas pelo autuante. Ainda que a discussão sobre a correta metodologia de estorno de créditos tenha preponderado na decisão, fato é que não há qualquer justificativa da divergência entre os valores lançados e as notas fiscais emitidas.

E, no que se refere especificamente aos documentos fiscais indicados na impugnação como equivocadamente considerados, a Decisão recorrida esclareceu suficientemente que o equívoco é da recorrente, que não observou a necessidade de anular os créditos correspondentes às mercadorias que sofreram algum ajuste de estoque.

Ora, a movimentação de estoques por perecimento ou devolução das mercadorias demanda a emissão de documentos fiscais correspondentes para ajustar a escrituração quanto ao respectivo crédito, se for o caso, sob pena de se contaminar a própria sistemática de apuração decorrente do princípio da não-cumulatividade, haja vista que o perecimento da mercadoria afeta o crédito apropriado em sua entrada, e a devolvida, permite uma nova apropriação pelo seu custo, retornando ao seu *status quo ante*, de modo a viabilizar a posterior compensação em eventual saída futura.

Portanto, não prospera a nulidade arguida pela recorrente, tampouco prospera a irresignação contra a decisão de primeiro grau em relação às infrações 05, 06 e 07, já que a autuada se equivoca ao acreditar que se referem aos mesmos fatos geradores.

Em relação à infração 06, além de já ter afastado o que persistia equivocadamente mesmo após a informação fiscal, a JJF esclareceu que além de se tratar de hipótese distinta, pois enquanto a infração 05 se refere à emissão de nota fiscal com débito sem lançamento na escrita, a infração 06 diz respeito à nota fiscal sem o débito ou com débito a menor, sendo certo que as mercadorias podem ser as mesmas, porém, as notas fiscais não o são, ponto que não é mencionado pela recorrente.

Do mesmo modo, quanto à infração 07, a Junta apontou que a infração sequer foi impugnada especificamente, uma vez que a impugnação se limita a afirmar que as mercadorias são as mesmas das infrações 05 e 06 sem atentar, como esclarecido posteriormente pelo autuante em informação fiscal, que houve a codificação equivocada pela empresa das mercadorias, as quais não seriam sujeitas à ST, erro que a autuada corrigiu a partir de agosto de 2017, quando passou a cadastrá-las corretamente no seu ECF. O Auto de Infração, aliás, é claro ao destacar que esta infração diz respeito a recolhimento a menor, decorrente de erro na apuração do imposto.

Devem ser mantidas as infrações.

Infração 08

Também aqui não assiste melhor sorte à recorrente. Em que pese esta Câmara tenha decidido reiteradamente pela possibilidade de aplicação do § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, aos processos administrativos que contem com pedido formulado à época da vigência do dispositivo, como é o caso, já que a impugnação foi protocolada em 09/12/2019, e o dispositivo somente foi revogado em 13/12/2019.

Todavia, embora não entenda que se trate hipótese de dolo, fraude ou simulação, as condutas que levaram à lavratura do Auto de Infração são passíveis de provocar a falta de recolhimento do imposto, situação que impede a aplicação do dispositivo revogado da Lei nº 7.014/96, em benefício da recorrente.

Ademais, também é necessário considerar que a sanção aplicada correspondente a 1% (um por cento) do valor comercial do bem, é não só razoável como ínfima, pois em seu lugar, o autuante poderia ter exigido o tributo devido com base na presunção legal contida no inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207150.0005/19-2**, lavrado contra **HIPERMERCADO OUROLÂNDIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$216.545,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “b” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$4.209,67**, prevista no inciso IX do citado dispositivo, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS