

PROCESSO - A. I. N ° 298620.0006/20-2
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - LOJAS AMERICANAS S.A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0053-05/21
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/01/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0336-11/21-VD

EMENTA. ICMS: CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA O ATIVO FIXO. **b)** MERCADORIAS JÁ TRIBUTADAS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **2.** RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR RECOLHIDO E O REGISTRADO EM DOCUMENTOS E NA ESCRITA FISCAL. Foi comprovada a improcedência na defesa apresentada das infrações 1, 2, 3 inclusive com reconhecimento do próprio autuante. **b)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Não há qualquer correlação entre a infração descrita e o que foi apontado pelo autuante na informação fiscal, havendo erro insanável, sendo corretamente aplicada a nulidade. Infração nula. **3.** FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPOSTO RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Comprovada a insubsistência da infração 5, inclusive com reconhecimento do próprio autuante. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente julgamento, de Recurso de Ofício, interposto em face do Julgamento em Primeira Instância deste Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, que decidiu pela Improcedência do Auto de Infração lavrado em 29/03/2020, com imposto lançado no valor histórico de R\$157.597,25, com base nas seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.01.

Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de mercadorias adquiridas para integrarem o ativo permanente do estabelecimento. Logo, houve uso a maior do chamado “crédito de CIAP”.

Valor histórico de R\$3.790,76, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016. Enquadramento legal mencionado no auto de infração.

Infração 02 – 01.02.06.

Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

Valor histórico de R\$1.027,89, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016. Enquadramento legal mencionado no auto de infração.

Infração 03 – 03.01.04.

O contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos.

Valor histórico de R\$99.038,15, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016. Enquadramento legal mencionado no auto de infração.

Infração 04 – 03.02.05.

Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Valor histórico de R\$49.814,67, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016.

Conduta enquadrada nos arts. 17 a 21 e 23 da Lei 7014/96 (a depender da hipótese), com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” do mesmo diploma legal.

Infração 05 – 08.35.01.

Deixou o contribuinte de pagar o ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Valor histórico de R\$3.925,78, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro, fevereiro, abril maio, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2016. Enquadramento legal mencionado no auto de infração.

O Impugnante apresenta defesa às fls. 38 - 56, e a autuante prestou informação fiscal às fls. 182/85, quando então foi pautado e julgado Improcedente conforme fundamentos do voto abaixo:

VOTO

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

Duas preliminares localizadas são apresentadas pela defendente: uma para a infração 01, outra para a infração 05. Iremos analisá-las conjuntamente, visto que o fundamento de apreciação acaba sendo coincidente para os dois casos.

No que diz respeito à infração 01, assegura o contribuinte que a capitulação legal aposta pelo fisco, não está coerente com a descrição circunstanciada dos fatos, considerando que os dispositivos colhidos do corpo do auto de infração referenciam que os produtos cujo estorno foi feito foram adquiridos para serem utilizados em atividade alheia do estabelecimento.

No que diz respeito à infração 05, o sujeito passivo, desta vez, sustenta que o autuante fez apenas uma tipificação genérica, sem mencionar qual o acordo interestadual que disciplinava as operações afetadas pela cobrança.

Não há cometimento de vício material, muito menos se percebe ter havido cerceamento ao direito de defesa.

Examinando-se os demonstrativos elaborados pela fiscalização, verifica-se que, para a primeira irregularidade, as operações referem-se a aquisições de bens para o ativo fixo. Tanto assim é, que no mérito, a contestante usa os elementos do Livro CIAP para desmontar a exigência. Já para a quinta irregularidade, a auditoria produziu planilhas analíticas que deram condições para o autuado compreender qual o tipo de operação que foi alcançado pelo trabalho fiscal.

Por outro lado, é razoável admitir-se, ter ocorrido capitulação equivocada e genérica para as infrações em comento. Entretanto, isto não é motivo para nulificá-las, eis que o seu conteúdo, mesmo não contando com enquadramento correto ou suficiente, exhibe a realidade transposta nos documentos e na escrita fiscais.

Há previsão no RPAF-BA, que dá suporte ao argumento esposado, designadamente o 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.

Preliminares afastadas.

Por seu turno, a defesa foi ofertada sem questionamentos do órgão de preparo, acerca de ter havido anormalidades temporais ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Convém agora analisar as infrações no mérito.

Quase toda a cobrança terminou sendo admitida como improcedente pela fiscalização. Isto porque, as razões defensivas foram acatadas integralmente, considerando cada linha de argumentação exposta para as infrações 01, 02, 03 e 05.

A infração 01 acabou eliminada pelo autuante, porque este entendeu como correta a proporcionalidade de créditos fiscais efetuada pelo contribuinte no Livro CIAP. Esta é uma questão de fato reanalisada pelo fisco na fase informativa. Daí não haver valores a serem estornados. Pela improcedência.

A infração 02 acabou eliminada pelo autuante, porque este entendeu ter inexistido prejuízo para o Estado da Bahia, em face dos produtos cujos créditos fiscais foram glosados, visto que as operações subsequentes de saídas acabaram sendo tributadas, substituindo-se o regime de tributação antecipada pelo encontro de débitos

com créditos fiscais, dentro do regime normal de apuração. Esta também é uma questão de fato reanalisada pelo fisco na fase informativa, tendo em vista seu pronunciamento de fls. 182 a 185, ao constatar que, comparando-se a carga tributária incidente na substituição tributária com a incidência de débitos menos créditos fiscais usados normalmente, nenhum prejuízo adveio para a Fazenda Pública. Daí não haver valores a serem estornados. Pela improcedência.

A infração 03 acabou eliminada pelo autuante, porque este reconheceu que os documentos fiscais objeto da cobrança contaram com o CFOP 5929, de modo que apenas repetiram uma operação já registrada em equipamentos emissores de cupons fiscais (ECFs). Neste raciocínio, não poderá prosperar a presente exigência, pois assim uma única operação acabaria sendo tributada mais de uma vez. Esta é uma questão de fato reanalisada pelo fisco na fase informativa, tendo em vista seu pronunciamento de fls. 182 a 185. Pela improcedência.

A infração 05 acabou eliminada pelo autuante, porque este concordou que as operações objeto desta irregularidade contaram com o CFOP 5411, vale dizer, devoluções de compras para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária. Assim, o destaque do ICMS-ST encontrado nestas notas de devolução apenas teve o intento de neutralizar a operação anterior de venda e dar ao fornecedor a oportunidade de compensar o valor antes retido, mas que contou com o desfazimento do negócio jurídico. Esta é uma questão de fato reanalisada pelo fisco na fase informativa, tendo em vista seu pronunciamento de fls. 182 a 185. Pela improcedência.

A única questão que sobeja de discussão, alude à **infração 04**. Em face do acolhimento parcial das razões defensivas por parte do preposto fiscal, este recalculou a suposta dívida e apresentou uma outra memória de cálculo.

Da parte do contribuinte, este alegou que:

O descritivo da infração aponta para erro na determinação da base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Contudo, considerando o demonstrativo de débito produzido pela fiscalização, esta quer apenas a aplicação de alíquotas sobre as operações efetuadas.

Quanto à base de cálculo, argumentou que as reduções e desonerações foram aplicadas corretamente, conforme enuncia a legislação, mais detidamente o art. 150, VI-d, e o art. 266, XIII, itens 7, 12, 18, 19, 21, 24, além do art. 15, I, ambos do RICMS-BA, este último, c/c a Lei 13.461/2015, e Dec. 16.499/2015, item 19.13.

O autuante contrapôs que:

Na verdade, houve alteração da alíquota de 17%, para 18%, que não foi contemplada na EFD para algumas vendas, isto depois de 09.3.2016. Além disto, cobrou-se também acréscimos de 2% por conta do fundo de pobreza ignorado na EFD, relativo a produtos cosméticos contemplados na IN 05/2016. Por último, esclareceu que em alguns meses o contribuinte adotou a alíquota de 7% ou 12%, quando, em realidade, deveria ser de 12% ou 18%.

Em função disto tudo, a fiscalização fez a revisão dos cálculos e a cobrança caiu para R\$19.203,18, afora consectários.

Pois bem.

Observa-se do conteúdo do auto de infração, na parte reservada à descrição dos fatos, a seguinte fundamentação fática de cobrança:

Infração 04 – 03.02.05: Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O enquadramento legal ressoou nos arts. 17 a 21 e 23 da Lei 7.014/96 (a depender da hipótese), com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, do mesmo diploma legal.

Verifica-se facilmente, que a situação descrita como irregular é diferente daquela que acabou descambando na exigência do fisco.

Isto porque, em sua peça informativa, num esforço de revisão da quantia devida, o autuante acaba modificando a fundamentação, a partir da qual, nasceu o lançamento de ofício. Inicialmente, a diferença decorria de erro na formação da base de cálculo. Noutro momento, já com o processo instalado, passou a ser adoção incorreta da alíquota aplicável.

Noutras palavras: sob o ponto de vista da **descrição dos fatos infracionais**, a exigência fiscal nasceu de ter havido equívocos no dimensionamento da base de cálculo. E transfigurou-se para equívocos na aplicação da alíquota correspondente.

Tal alteração macula de nulidade a autuação.

Não é possível a cobrança ter um fundamento fático-jurídico e depois transformar-se numa outra

fundamentação, ainda que relacionada ao aspecto quantitativo do fato gerador. Aqui ocorreu mudança de critério de forma, não tendo como persistir neste processo.

Isto fica mais evidenciado quando se olha para a tipificação legal, toda voltada para dispositivos de lei, em sentido estrito, que se reportam à estipulação da base impositiva, quais seja, arts. 17, 18, 19, 20, 21 e 23, todos do diploma baiano do ICMS.

Extraí-se claramente da peça informativa, nomeadamente às fls. 183 e 184, que a revisão fiscal pautou-se na quantificação, em virtude da mudança da alíquota de 17%, para 18%, ou da substituição das alíquotas de 7% ou 12%, pelas alíquotas de 17% e 18%, ou ainda pela adição do adicional de 2%, a título de fundo de pobreza, em face de produtos cosméticos elencados na I.N. 05/2016.

Conclui-se, por conseguinte, pelo cometimento de nulidade formal intransponível neste processo, pois, ao contrário do aventado na análise das preliminares, não comporta aqui invocar-se em favor da continuidade da presente cobrança o comando contido no art. 19 do RPAF-BA, retro transcrito, pois o vício atinge não só os comandos normativos, como também o descritivo infracional.

Vale ressaltar, que configuraria temeridade seguir-se com o crédito tributário da forma em que está apresentado. Certamente haveria problemas na etapa de submissão ao Poder Judiciário, esfera na qual o juiz poderia acolher a anomalia apontada na contestação do sujeito passivo, e ora elevada à condição de nulidade. Melhor será renovar o procedimento de auditoria, se cabível.

Neste esquadro, à vista do disposto no art. 18, IV, “a” do RPAF-BA, conclui-se que o Auto de Infração não preenche formalmente todos os requisitos de lei, vez estarem ausentes os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua lavratura, designadamente a incorreção no descritivo dos fatos, que não guardam consonância com a lógica de cobrança direcionada para o sujeito passivo, precisamente no momento em que o autuante, em suas informações fiscais, aponta ter feito a revisão da cobrança escorada em erros de alíquotas e não mais na estipulação das bases de cálculo.

Isto posto, somos pela IMPROCEDÊNCIA das infrações 01, 02, 03 e 05, e pela NULIDADE da infração 04, por vício de forma, recomendando-se à unidade fazendária de origem, se for o caso, analisar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, a salvo das incorreções formais.

Com base na alçada prevista no art. 169, I, “a” do RPAF-BA, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício para a instância superior.

Nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício onde das 5 infrações lançadas, 4 foram reconhecidas pelo autuante como improcedentes e a de número 4, embora mantida parcialmente pelo autuante, teve alteração do fundamento legal, de erro na base de cálculo para alíquota diversa.

Na primeira infração, crédito fiscal indevido em aquisições de itens para integrar o ativo permanente, na informação fiscal, de fl. 182, o autuante acatou as alegações do impugnante à fl. 45.

À fl. 08 consta o demonstrativo do autuante, com o coeficiente de creditamento, no que resultou infração de R\$3.790,75. Assim, às fls. 74/75 consta memorial de cálculo do contribuinte, demonstrando o coeficiente de creditamento utilizado, com os totais de saídas comparadas com as saídas tributadas e não tributadas, tendo o autuante concordado que seu cálculo estava equivocado. Infração 1 Improcedente.

Na infração 2, crédito fiscal indevido pela aquisição de mercadorias com pagamento do imposto mediante substituição tributária, o autuante também concordou com a defesa de fls. 46/47.

No caso, o recorrente comprovou que deu tratamento às mercadorias como se fossem do regime normal de tributação, tendo registrado o crédito na entrada (razão da autuação) mas deu saídas com débito de imposto, não havendo prejuízos à Fazenda Pública. Infração 2 Improcedente.

Na infração 3, acusou-se divergência entre o imposto recolhido e o que foi informado em documentos fiscais. No caso, o contribuinte comprovou que em se tratando de operações do CFOP 5929 – LANÇAMENTO EFETUADO EM DECORRÊNCIA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL RELATIVO A OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES TAMBÉM REGISTRADAS EM ECF.

No caso, tais registros não são suscetíveis de tributação, pois do contrário haveria tributação em duplicidade, tendo inclusive apresentado amostragens de notas fiscais no doc. 6, de simples faturamento, para saídas destinadas a pessoas jurídicas, conforme dita o art. 67 do RICMS.

O autuante também concordou que foi um equívoco, que como evidenciado, nenhum imposto restou sem recolhimento. Infração 3 Improcedente.

A infração 4, mantida parcialmente pelo autuante, mas anulada pela Junta ocorreu o seguinte. Foi lançado imposto por erro na base de cálculo. O autuante informa que houve alteração de alíquota de 17% para 18%. Que inclusive constatou alíquotas de 7% e 12%, reduzindo o lançamento de R\$49.814,67 para R\$19.203,18.

Não há qualquer correlação entre a infração descrita e o que foi apontado pelo autuante na informação fiscal, havendo erro insanável, sendo corretamente aplicada a nulidade.

Infração 4 NULA.

Por último, a infração 5 também foi acatada pelo autuante como improcedente. Trata-se falta de recolhimento do imposto devido por substituição nas vendas subsequentes para contribuintes deste estado.

O autuante reconheceu que se trata de notas fiscais de devolução de compras não havendo razão para cobrança da substituição tributária. O contribuinte inclusive apresenta cópias de algumas notas comprovando-se que no campo de informações complementares há indicação clara de devolução de remessas de mercadorias.

Infração 5 Improcedente.

Face ao exposto, foi comprovada a improcedência na defesa apresentada das infrações 1, 2, 3 e 5, inclusive com reconhecimento do próprio autuante, e a infração 4 é Nula, por falta de subsunção do fato comprovado à norma jurídica e assim voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Devendo renovar a ação fiscal da infração 4.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **NULO** para a irregularidade da infração 04 e **IMPROCEDENTE** para as demais irregularidades do Auto de Infração nº 298620.0006/20-2, lavrado contra a **LOJAS AMERICANAS S/A**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS