

PROCESSO - A. I. Nº 294888.0011/21-4
RECORRENTE - ACC BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COMPUTADORES LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF n.º 0403-06/21-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/04/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0070-12/22-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS. APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS FISCAIS E ESTORNOS DE DÉBITOS AUTORIZADOS PELO DECRETO Nº 4316/95. Exigência apurada através da AUDITORIA DO CONTA CORRENTE para apropriação dos créditos fiscais e estornos de débitos autorizados pelo Decreto nº 4.316/95. Razões recursais incapazes à reforma do Acórdão prolatado. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 6ª JJF - Acórdão JJF nº 0403-06/21-VD – que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o débito de R\$546.522,94, inerente aos meses de: setembro/2016; março, abril e novembro/2017; janeiro a maio, julho, outubro, novembro/2019 e janeiro a dezembro/2020, sob a acusação de:

Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros próprios.

Conforme Auditoria do Conta Corrente do ICMS dos exercícios fiscalizados, refeitos para apropriação dos créditos fiscais e estornos de débitos autorizados pelo Dec. 4316/95, apuradas através de levantamentos fiscais próprios e Auditoria do Conta Corrente do ICMS – ICMS NÃO RECOLHIDO – RESUMO DO DÉBITO, anexos, em razão do contribuinte apresentar saldo credor em diversos períodos.”

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, por verificar que o crédito tributário está revestido das formalidades legais, diante das seguintes razões de mérito:

VOTO

[...]

Passando a enfrentar às alegações de mérito, tem-se que a discordância entre o levantamento fiscal e a defesa restringe-se em divergência quanto à possibilidade da apropriação dos créditos fiscais tomados pela Impugnante em sua apuração mensal do ICMS a recolher relativas às operações codificadas como indico a seguir:

CFOP	Descrição Resumida
1.918	Devolução de mercadoria remetida em consignação mercantil ou industrial
1.949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada
2.913	Retorno de mercadoria ou bem remetido p/ demonstração

Como é sabido, a Impugnante promove a importação de insumos para industrialização e comercialização de produtos de informática e, por conseguinte, abrangidos pelo regime diferenciado de apuração do ICMS previsto no Decreto Estadual n. 4.316/1995.

Nessa esteira, nos termos dos artigos 1º e 1º-A, a Impugnante se beneficia de diferimento do pagamento do ICMS relativo ao recebimento do exterior de produtos que o Decreto especifica para o momento em que ocorrer a saída dos mesmos produtos ou de produto deles resultantes por parte de estabelecimentos industriais.

Além disso, o Decreto prevê ainda, nos artigos 2º e 2º-A, a possibilidade de apuração de créditos de ICMS equivalente a 100% do imposto destacado na saída desses produtos e do saldo devedor do imposto apurado em cada mês. Bem como, e carga tributária de 3,5% ou 1% nas saídas internas de produtos acabados recebidos do exterior com o diferimento regulado no artigo primeiro do multicitado Decreto.

Veja-se:

Decreto Estadual n. 4.316/1995

Art. 1º Ficam **diferidos**, o lançamento e o pagamento do ICMS relativo ao recebimento, do exterior, de:

I - componentes, partes e peças, desde que o estabelecimento **importador** esteja **instalado no Município de Ilhéus**, destinados à fabricação de **produtos de informática**, elétricos, de eletrônica, de eletroeletrônica e de telecomunicações por parte de estabelecimentos industriais desses setores, nas seguintes hipóteses:

a) quando destinados à aplicação no produto de informática, elétricos, de eletrônica, de eletroeletrônica e de telecomunicações, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes do processo de industrialização;

b) quando destinados à utilização em serviço de assistência técnica e de manutenção, para o momento em que ocorrer a saída dos mesmos do estabelecimento industrial importador;

II - **produtos de informática**, de telecomunicações, elétricos, eletrônicos e eletroeletrônicos, por parte de estabelecimento comercial filial de indústria beneficiária do tratamento previsto neste Decreto ou por empresa controlada por esta indústria, mesmo que tenham similaridade com produtos por ela fabricados, observado o disposto no § 1º;

III - produtos de informática, de telecomunicações, elétricos, eletrônicos e eletroeletrônicos, por parte de estabelecimento industrial, a partir de 1º de março de 1998, mesmo que tenham similaridade com produtos por ele fabricados, observado o disposto no § 1º, e na alínea “b” do inciso I do § 3º deste artigo.

(...)

Art. 2º Nas operações de saída dos produtos resultantes da industrialização, o estabelecimento industrial lançará a crédito os seguintes percentuais do valor do imposto destacado, quando naqueles produtos forem aplicados os componentes, partes e peças recebidos com o tratamento previsto no caput do artigo 1º:

I - 100% (cem por cento), nas operações realizadas até 31/12/2022;

II - 90% (noventa por cento), nas operações realizadas a partir de 01/01/2023.

Art. 2º-A. Os estabelecimentos industriais dedicados à produção de máquinas e aparelhos elétricos, eletroeletrônicos, eletrônicos e de telecomunicações e equipamentos de informática, cabos e fios de alumínio e de fibra ótica poderão lançar como crédito em sua escrita fiscal, em cada período de apuração, os seguintes percentuais do valor do saldo devedor do imposto apurado em cada mês, relativo às operações e prestações com tais produtos:

I - 100% (cem por cento), do saldo devedor mensal apurado até 31/12/2022;

II - 90% (noventa por cento), nas operações realizadas a partir de 01/01/2023.

Art. 3º Ao estabelecimento que promover saídas de produtos fabricados neste estado por contribuintes que tenham utilizado em sua produção o tratamento previsto no art. 1º ou no art. 1º-A, fica vedada a utilização do crédito fiscal da entrada da mercadoria, podendo lançar como crédito o valor do imposto destacado na nota fiscal de saída.

Art. 4º Fica vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais vinculados às saídas dos produtos abrangidos pelo tratamento tributário previsto neste decreto.

Frise-se que o Art. 3º do referido Decreto estabelece que o contribuinte não poderá se apropriar de crédito fiscal na entrada das mercadorias abrangidas pelo tratamento diferenciado nele previsto.

Contudo, como demonstrado preliminarmente, o impedimento à apropriação dos créditos glosados quando da AUDITORIA DO CONTA CORRENTE perpetrada pela Autuante se vinculam à legislação geral do ICMS. Ao meu ver se referem a norma cogente deste imposto, pois desvelam operações que estão afastadas desde sempre do raio de alcance do fato gerador, seja por suspensão da incidência ou por estar absolutamente à parte situação fática detentora do condão de ser subsumida ao fato gerador do ICMS, veja-se:

Em relação aos créditos provenientes de retorno de mercadorias com **saídas para demonstração** (CFOP 2913) o RICMS/BA estabelece no inciso IV do art. 280 do RICMS:

“Art. 280. É suspensa a incidência do ICMS:

IV - nas saídas de mercadorias remetidas para demonstração, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos...”.

Portanto, não há falar em possibilidade de direito ao crédito fiscal em relação ao retorno de uma mercadoria que foi objeto de uma operação saída albergada pela suspensão da incidência do ICMS. Denota-se que, nesta

situação, se houve destaque de ICMS na operação de saída, esse destaque se deu à revelia da legislação, e por isso não gera nenhum direito ao detentor dos documentos que apresentam destaque do ICMS para fins de utilização, conforme a legislação do imposto, haja vista que esta, peremptoriamente, o repele para fins deste desiderato.

O único caminho para reaver o tributo recolhido indevidamente é o procedimento administrativo próprio para fins de restituição de indébito. Agiu, portanto, corretamente à Autuante

Em relação aos créditos provenientes de entradas relativas a **troca de mercadorias em garantia** classificadas pela Impugnante no (CFOP 1949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada), em princípio reputo que seria admissível a apropriação do crédito quando se trata de empresa que apura o ICMS pela legislação geral, contudo se trata de contribuinte beneficiado pelo Decreto 4316/95 que lhe favorece com 100% do ICMS debitado pela saída ao título de crédito presumido.

Portanto, a conclusão inexorável é que a Impugnante já se apropriou de todo o crédito que teria direito por ocasião da saída desta mercadoria (ao título de crédito presumido pelo Decreto 4316/95), não lhe sendo permitido se creditar pela segunda vez. Fica, desta forma, mantida a glosa deste crédito.

Em relação aos créditos provenientes dos **retornos de mercadorias com saídas em consignação** (CFOP 1918) – que se referem a retornos de mercadorias com saídas em consignação de produtos importados sob o regime de Diferimento, como comprovou à Autuante através das cópias dos DANFES 000.024.933; 000.024.932; 000.000.925; 000.025.663; 000.025.663; 000.000.978; 000.026.828; 000.026.829 e 000.001.047, tem-se que, em princípio a alínea “b” do inciso IV do art. 334 do RICMS, permitiria a apropriação do crédito pela Impugnante. Veja-se:

Art. 334 do RICMS/BA estabelece:

“Art. 334. Na realização de operação de consignação mercantil, observar-se-ão os seguintes procedimentos...”;

“IV - Na devolução de mercadoria remetida em consignação mercantil:

b) o consignante lançará a nota fiscal no Registro de Entradas, creditando-se do valor do imposto.

Todavia, a minha cognição sobre a matéria diverge da esposada pelo Autuante, pois a Autuante tomou espeque o parágrafo único do art. 334 do RICMS, porém este impedimento ao crédito trazida pelo Autuante, se refere a mercadorias sujeitas ao diferimento por ocasião das saídas ou substituição tributária, situação diversa da matéria.

Ao revés, o diferimento em questão, diz respeito ao ICMS devido pela entrada da mercadoria por ocasião da importação, portanto o parágrafo único do art. 334 do RICMS não impediria o crédito realizado, já que o mote para este desiderato seria a saída ter sido beneficiada por diferimento. E não foi o que ocorreu.

Meu juízo, entretanto, é de que estava de fato a Impugnante impedida de se apropriar do crédito em questão pelo mesmo motivo já por mim esposado acima quando tratei das entradas relativas a troca de mercadorias em garantia, classificadas pela Impugnante no CFOP 1949. Pois, da mesma forma, a saída em consignação foi tributada como exige o item 2 da alínea “a” do inciso I do art. 334 do RICMS. Veja-se:

“Art. 334. Na realização de operação de consignação mercantil, observar-se-ão os seguintes procedimentos (Ajuste SINIEF 2/93);

I - Na saída de mercadoria a título de consignação mercantil:

a) o consignante emitirá nota fiscal contendo, além dos demais requisitos exigidos:

- 1 - a natureza da operação: “Remessa em consignação”;
- 2 - o destaque do ICMS e do IPI, quando devidos; “ grifei.

Este fato, em princípio daria direito ao crédito no retorno da mercadoria, caso se tratasse de empresa que apura o ICMS pela legislação geral. Contudo, se trata de contribuinte beneficiado pelo Decreto 4316/95 que lhe favorece com 100% do ICMS debitado pela saída ao título de crédito presumido.

Portanto, a conclusão, mais uma vez, é que a Impugnante já tendo se apropriado de todo o crédito que teria direito por ocasião da saída desta mercadoria (ao título de crédito presumido pelo Decreto 4316/95), não lhe seria permitido se creditar pela segunda vez. Fica, desta forma, mantida a glosa também deste crédito. Outrossim, é que pelo demonstrativo elaborado pela defesa, não houve destaque de débito por ocasião das saídas em consignação, o que também impediria o crédito. Veja-se:

SAÍDAS				
CFOP	OPERAÇÃO	DÉBITO	ESTORNO BENEFÍCIO	SALDO
6.917	Remessa em Consignação	-	-	7.631,32

Destarte, voto pela **PROCEDÊNCIA** do presente Auto de Infração.

No Recurso Voluntário, de fls. 359 a 382 dos autos, o recorrente reitera as alegações pelas quais entende que a autuação deve ser declarada insubsistente, a saber:

Nulidade do Auto de Infração: violação ao direito de defesa, por descrição genérica da infração, pois trata de suposta infração por deixar de recolher ICMS relativo a operações próprias escrituradas, porém, efetivamente, disso não se trata eis que a controvérsia, no caso concreto, reside na possibilidade ou não de apropriação de créditos de ICMS em relação a determinadas operações, considerando o regime especial ao qual se submete o recorrente, ou seja, especificamente a apropriação de crédito em operações de (i) troca de mercadoria em razão de garantia (CFOP 1949); (ii) retorno de mercadoria com saída para demonstração (CFOP 2913) e (iii) retorno de mercadoria com saída em consignação (CFOP 1918), do que salienta que não se verifica no Auto de Infração ou nos demonstrativos apresentados os fundamentos jurídicos das glosas dos créditos apropriados pelo contribuinte nas referidas operações e somente após a informação fiscal pôde verificar quais seriam as supostas razões pelas quais os créditos seriam indevidos.

Destaca que, para embasar legalmente as acusações, a autuante cita os artigos 2º, I e 32 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 332, I do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), os quais transcreve, para concluir ser genérico por se aplicar a inúmeras circunstâncias, impossibilitando a compreensão das reais razões para a exação, deixando de cumprir os requisitos exigidos no art. 39 do RPAF para fins de fundamentação das autuações.

O recorrente repisa que, no caso presente, a autuante alegou falta de recolhimento de ICMS, quando, em verdade, realizou o lançamento por discordar da apuração de créditos pelo contribuinte, não apresentando os fundamentos jurídicos para motivar a glosa desses créditos, limitando-se a apresentar dispositivos genéricos relativos à apuração do ICMS e que não autorizam a reconstituição dos créditos apropriados pelo contribuinte, impossibilitando o sujeito passivo de se insurgir contra a exação, já que não dispunha de elementos suficientes para determinar em que se consistia e quais os enunciados prescritivos que a fundamentavam, ensejando cerceamento ao direito de ampla defesa e contraditório (art. 5º, LV da CF).

Por fim, reitera que, nos termos do art. 39, III, do RPAF, a autoridade fiscal deve descrever os fatos de forma clara, precisa e sucinta, o que só ocorreu após a sua impugnação, razão para se determinar a nulidade dos atos praticados com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 18, II, do RPAF. Cita julgados.

Nulidade por erro na capitulação da multa fundamentada no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, pois defende que, para a infração imputada, seria mais adequada a penalidade prevista no art. 42, I da Lei nº 7.014/96, com percentual menor do que o que fora aplicado, eis que para a acusação fiscal formalizada de que “*Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios*” não poderia ter como penalidade a sanção prevista naquele dispositivo legal.

Diz que se a autuante não relatou adequadamente a infração imputada (alegando falta de recolhimento de ICMS de operações escrituradas quando se trata de uma hipótese de creditamento indevido), ainda que se considere a materialidade mais pertinente à suposta infração cometida, existem outros dispositivos da Lei aplicáveis a tal sanção. Nesse sentido, seria aplicável, por exemplo, o inciso VII do art. 42. Sendo assim, de nenhuma forma seria adequada ao caso concreto a aplicação do art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

De qualquer modo, o recorrente diz existir erro na capitulação da multa aplicada e que não cabe aos julgadores eventual reenquadramento da multa, com a aplicação de penalidade diversa daquela estabelecida pela autoridade fiscal, sob pena de inovação do lançamento realizado, devendo ser cancelada a multa de 60%, por não corresponder à hipótese legal, que deveria ser de 50%, prevista no art. 42, I da Lei nº 7.014/96, diante da impossibilidade de retificação pela autoridade julgadora.

No mérito, o recorrente alega que, embora o Auto de Infração aponte falta de recolhimento de ICMS, a controvérsia reside, verdadeiramente, em suposto crédito indevido de ICMS por parte do

autuado em relação a determinadas operações de entrada de mercadorias em seu estabelecimento, do que defende ter sido correta a apuração e utilização dos créditos de ICMS, como também que não houve prejuízo ao fisco.

Esclarece que promove a importação de insumos e industrializa para comercialização produtos de informática produzidos com PPB e abrangidos pelo regime diferenciado de apuração do ICMS previsto no Decreto nº 4.316/95, do que pode se aproveitar de benefícios fiscais de ICMS em suas operações.

Desse modo, nos termos dos arts 1º e 1º-A, se beneficia de diferimento do pagamento do ICMS relativo ao recebimento do exterior de produtos que o Decreto especifica para o momento em que ocorrer a saída dos mesmos produtos ou de produto deles resultantes por parte de estabelecimentos industriais. Além disso, nos artigos 2º e 2º-A, há a possibilidade de apuração de créditos de ICMS equivalente a 100% do imposto destacado na saída desses produtos e do saldo devedor do imposto apurado em cada mês.

Por conta dessas benesses, o art. 3º do Decreto estabelece que o contribuinte não poderá apurar crédito fiscal na entrada das mercadorias abrangidas pelo tratamento diferenciado nele previsto, a seguir:

Art. 3º Ao estabelecimento que promover saídas de produtos fabricados neste estado por contribuintes que tenham utilizado em sua produção o tratamento previsto no art. 1º ou no art. 1º-A, fica vedada a utilização do crédito fiscal da entrada da mercadoria, podendo lançar como crédito o valor do imposto destacado na nota fiscal de saída.

Por tais disposições, verifica-se que, em relação às aquisições pelo recorrente, eventual crédito de ICMS apurado deve ser estornado e, em relação às saídas, eventual débito de ICMS deve ser amortizado. Mas o estorno de créditos deve ocorrer em relação aos produtos que sejam objeto do tratamento diferenciado previsto no art. 1º e 1º-A do Decreto em apreço. É dizer, se os produtos têm saída sem apuração de crédito presumido, não cabe, naturalmente, o estorno de créditos apurado na entrada.

Assim, a exceção, **normalmente**, fica por conta dos produtos acabados revendidos em operações internas ou interestaduais, que, nos termos do art. 7º e respectivo parágrafo único, do referido Decreto. Em relação à saída deles, cabe ao contribuinte efetuar lançamento de crédito na sua escrita de modo que o ICMS incidente tenha alíquota efetiva de 3,5% ou 1%, conforme o caso. Nestes casos, tratando-se de saída tributada, não há que se falar no estorno dos créditos apurados na entrada.

Entretanto, segundo o recorrente, há outras situações em que o estorno dos créditos, igualmente, não é devido e é, justamente, sobre elas que recai parte da controvérsia, eis que a divergência entre o que foi apurado pelo contribuinte e o suposto entendimento da autuante se dá em relação aos créditos decorrentes das entradas de mercadorias em três circunstâncias: (i) troca de mercadoria em razão de garantia (CFOP 1949); (ii) retorno de mercadoria com saída para demonstração (CFOP 2913); e (iii) retorno de mercadoria com saída em consignação (CFOP 1918).

Para as operações de troca de mercadoria em razão de garantia (CFOP 1949), diz que a Decisão recorrida assentou que, se a empresa estivesse submetida a regra geral de ICMS, caberia a apropriação de créditos. No entanto, por estar submetida ao regime especial, aproveitaria 100% do ICMS debitado na saída, com crédito presumido. E, com base nessa suposição, a turma *a quo* conclui que não seria cabível aproveitar o crédito de entrada, sob pena de o contribuinte se beneficiar duplamente.

Entendimento semelhante foi aplicado em relação às operações de retorno de mercadoria com saída em consignação (CFOP 1918). Para estas, o Acórdão recorrido assinalou que, embora, regra geral, a empresa pudesse aproveitar o crédito (com base no art. 334, I, 2 do RICMS), estaria impedida pois se favoreceria de crédito presumido na saída. Destaca que a decisão recorrida divergiu do entendimento da autuante, que, em sua manifestação (após impugnação), baseava a glosa no art. 334, IV, “b” do RICMS.

No que se refere ao retorno de mercadoria com saída para demonstração (CFOP 2913), diz que a Decisão recorrida concluiu que a empresa, embora submetida ao regime especial, não poderia se apropriar de créditos referentes a essa operação, por força da regra geral do RICMS (art. 280, IV). Entendeu que, se houve destaque de ICMS, teria ocorrido de forma incorreta e o único caminho para recuperar o tributo recolhido indevidamente seria mediante requerimento de restituição.

Em seguida, o recorrente passa a defender a improcedência da autuação e a necessidade de reforma da Decisão ora recorrida, pois as entradas de mercadorias no seu estabelecimento ocorrem por variadas razões: compras para industrialização, compra para comercialização, compras para revenda, devolução de revenda, devolução de vendas de produtos industrializados, recebimento de brindes, além das três circunstâncias relativas a troca em garantia, retorno de demonstração e retorno de consignação.

Diz que, seguindo a determinação do Decreto nº 4.316/95, apura os créditos relativos a operações dessas naturezas e, no mesmo mês, promove o respectivo estorno – quando devido. Para dar cumprimento a essa prescrição, ao apurar o débito de ICMS das saídas de mercadorias, pelas mais diversas razões, acresce a tais valores o correspondente estorno de créditos e deduz o crédito apurável sobre o saldo devedor.

Ocorre que, especificamente quanto aos créditos provenientes das entradas de mercadorias decorrentes de operações com CFOP 1949, 2913 e 1918, não há que se falar em estorno do crédito de ICMS apropriado.

Frisa que as saídas das mercadorias relacionadas a tais operações (tanto nas operações de retorno de remessa de peça em garantia como nas operações de remessa e retorno para demonstração ou ainda remessa e retorno em consignação) não geram o crédito presumido ofertado pelo Decreto nº 4.316/95. E, não se tratando de operações abrangidas pelos benefícios fiscais previstos em tal diploma, não há, por consequência, restrição ao aproveitamento dos respectivos créditos apurados na entrada. Assim, considerando esse contexto, mês a mês, promovia o estorno dos créditos apurados nas entradas das mercadorias, não computando em tal cifra o crédito correspondente às operações acima especificadas.

Defende que não caberia, de fato o estorno dos créditos decorrentes das entradas de mercadorias nas operações de troca em garantia, retorno de demonstração e retorno de consignação. Isso, porque, como demonstrado, a vedação ao aproveitamento de créditos prevista no dito Decreto se aplica tão-somente em relação às operações de entrada com mercadorias, cujas saídas são beneficiadas pelos créditos presumidos previstos nesse diploma.

Salienta que nem se afirme que o art. 3º do Decreto vedaria todo e qualquer crédito nas operações de entrada, pois, afinal, a própria autuante reconhece, em seus cálculos, que não cabe estorno de crédito na entrada de produtos para revenda, na medida em que tais produtos seriam tributados na saída.

Nesse sentido, destaca que, neste caso, de revenda de produtos, ainda se tem uma tributação diferenciada, nos termos do art. 7º do referido Decreto, o que sequer é possível verificar no caso das operações com CFOP 1949, 2913 e 1918, que não têm saídas com apuração de créditos presumidos. Portanto, é ainda mais evidente que em relação a estas operações, não deve ser exigido o estorno de créditos na apuração do débito mensal do ICMS.

Ainda o recorrente aduz que, ao contrário do que pressupõe o Acórdão recorrido, não se aproveitou em duplicidade de créditos relativamente às operações com mercadorias que retornaram em consignação e em razão de troca em garantia. As presunções do Acórdão são insustentáveis, diante das informações constantes das apurações do contribuinte – apresentadas ao longo da fiscalização e junto à impugnação.

Em relação ao retorno das mercadorias com saída em demonstração, o destaque de ICMS na entrada, embora não seja devido, se deu no caso concreto como forma de compensação de saídas anteriores que, embora não deversem, ocorreram sem suspensão do ICMS.

Em suma, alega o recorrente que, em qualquer das circunstâncias analisadas, não houve prejuízo ao fisco e, portanto, não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS, na medida em que:

- a) No caso de mercadorias que retornaram por troca em garantia e que retornaram em consignação, nas saídas posteriores das mercadorias houve apuração de débito, sem crédito presumido, e, portanto, não houve apropriação de créditos em duplicidade, ao contrário do que pressupôs indevidamente o Acórdão recorrido;
- b) No caso de mercadorias que retornaram da demonstração, nas saídas para demonstração, houve destaque de ICMS, sem suspensão e sem crédito presumido, de modo que o retorno com destaque do ICMS e apropriação de créditos na entrada teve como objetivo a compensação da saída anterior; e
- c) Os créditos apurados em tais operações não foram transferidos para outros estabelecimentos e nem foram objeto de qualquer procedimento de utilização do crédito acumulado, além do aproveitamento na apuração do próprio mês em que se deu as entradas.

Assim, o recorrente diz que, para que se falasse em falta de recolhimento de ICMS em relação ao não estorno dos créditos apurados na entrada das mercadorias que retornaram por troca em garantia e após saída em consignação, teria que apurar crédito presumido na saída posterior dessas mesmas mercadorias (configurando o creditamento em duplicidade alegado na decisão recorrida), o que não se verificou.

Em relação às mercadorias que retornaram de saídas para demonstração, para que se falasse em falta de recolhimento de ICMS a partir do creditamento em tal entrada, seria necessário que a saída para demonstração tivesse ocorrido sem destaque do ICMS ou com ICMS suspenso, o que, também, não ocorreu.

Como prova de suas alegações diz reapresentar a apuração do ICMS realizada (doc. 2), por amostragem, algumas operações que bem exemplificam os fatos acima apontados e reste patente a impossibilidade se falar em falta de recolhimento de ICMS no caso concreto (doc. 3).

Reitera que, quanto aos créditos apropriados (e não estornados) em decorrência das entradas ocorridas em razão de troca de mercadorias em garantia, assinala que, para se presumir falta de recolhimento de ICMS, caberia comprovar que houve, efetivamente, aproveitamento de crédito em duplicidade, o que não ocorreu e não poderia o Acórdão recorrido chegar a tal conclusão, se nem mesmo o Auto de Infração demonstra tal fato – até mesmo porque ele é inverídico.

Diz ser possível depreender da apuração apresentada que, em nenhum dos meses compreendidos no período fiscalizado, houve apropriação de crédito presumido nas saídas decorrentes de troca em garantia (CFOP 6949), porque a elas seria mesmo inaplicável os dispositivos do Decreto nº 4.316/95.

Diz que para incorresse em eventual infração de falta de recolhimento de ICMS, por aproveitamento em duplicidade de créditos de ICMS, teria que apurar crédito presumido na segunda operação (saída para efetivar a troca). Porém, tal fato não se verifica no caso concreto, pois, em verdade, como demonstrado, assume integralmente o débito dessas operações, a exemplo das saídas ocorridas em fevereiro/2017, onde – assim como nos demais meses – apura o débito relativo a tal operação (CFOP 6949) e não promove, em contrapartida, a apuração de créditos presumidos por força do Decreto nº 4.316/95:

CFOP	OPERAÇÃO	DEBITO	CRÉDITO	SALDO
5101	Venda de produção	R\$ 47.055,30	R\$ 47.055,30	
5102	Revenda de Mercadorias	R\$ 318,53	R\$73,21	R\$ 245,32
5118	Venda ordem de produção	R\$ 11.938,35	R\$ 11.938,35	
5910	Brinde	R\$ 20,70	R\$ 16,68	R\$ 4,02
5917	Remessa em Consignação	R\$ 35,85		R\$ 35,85
5927	Baixa de estoque por perda extravio	R\$ 110,34		R\$ 110,34
5949	Troca em garantia	R\$ 140,66		R\$ 140,66
6101	Venda de produção	R\$ 134.522,47	R\$ 134.522,47	
6102	Revenda de Mercadorias	R\$ 10.080,17	R\$ 7.242,05	R\$ 2.838,12

6107	Venda de produção Não contribuinte	R\$ 67.488,23	R\$ 67.488,23	
6108	Revenda de Mercadorias Não contrib	R\$ 37.104,87	R\$ 1.412,15	R\$ 35.692,73
6116	Venda de produção entrega futura	R\$ 432,00	R\$ 432,00	
6117	Revenda de mercadorias entrega futura	R\$ 1.020,12	R\$ 550,91	R\$ 469,21
6118	Venda ordem de produção	R\$19.585,37	R\$ 19.585,37	
6119	Revenda ordem de mercadorias	R\$ 1.033,33	R\$ 20,35	R\$ 1.012,98
6201	Devolução de compra IND	R\$ 62,72		R\$ 62,72
6910	Brinde	R\$ 154,72	R\$ 12,26	R\$ 142,46
6912	Remessa em demonstração	R\$ 4.166,00		R\$ 4.166,00
6949	Troca em Garantia	R\$ 1.830,07		R\$ 1.830,07
		R\$ 337.099,80	R\$ 290.349,32	R\$ 46.750,48

Diz que o mesmo entendimento pode ser adotado em relação às entradas de retorno de mercadorias com saída em consignação, que durante o período fiscalizado representam parcela ínfima das operações, mas é possível verificar, ainda utilizando o exemplo de fevereiro/2017, que houve remessa em consignação, com apuração de débito, sem correspondente apuração de crédito presumido.

Reitera que para verificar se houve falta de recolhimento de ICMS em decorrência da falta de estorno dos créditos oriundos do retorno de mercadorias que saíram em consignação (por suposto creditamento em duplicidade – como afirmado na Decisão recorrida), seria necessário confirmar se, efetivamente, o contribuinte apurou crédito presumido nas posteriores saídas dessas mercadorias – não nas anteriores (que, como se viu, não há apuração de crédito presumido), pois, ainda que se discorde da forma de creditamento adotada pelo recorrente, não é cabível a manutenção da cobrança por supostamente ter deixado de recolher qualquer cifra a título de ICMS, em decorrência desse fato.

Por fim, quanto às mercadorias que retornaram de saídas em demonstração, aduz que se a o contribuinte suspendesse o ICMS nas saídas de mercadorias remetidas para demonstração, o retorno, naturalmente, deveria se dar, igualmente, com suspensão. Ocorre que, no caso concreto, há diversas circunstâncias em que o retorno das mercadorias se deu sem suspensão do ICMS – e, portanto, com apuração de créditos na entrada –, justamente, porque a saída anterior não ocorreu com suspensão.

Diz que tal fato não se verifica em todas as operações realizadas a esse título pelo contribuinte durante o período fiscalizado, mas ocorre em relação às operações cujos créditos foram glosados pela autuante, a exemplo do mês de fevereiro/2017, cuja operação se deu com débito de ICMS – sem aplicação de crédito presumido e sem suspensão (art. 280, IV do RICMS). Logo, o retorno das mesmas mercadorias deveria, naturalmente, se dar sem suspensão do ICMS e, portanto, com direito à apuração do crédito na entrada, pois se trata de necessária compensação da operação anterior, mesmo que se discorde da forma de creditamento utilizada, o que demonstra a impossibilidade de se falar em falta de recolhimento de ICMS.

Por fim, requer que seja conhecido e provido o Recurso Voluntário, para se determinar o cancelamento do Auto de Infração, seja em razão das nulidades apresentadas, seja em razão do reconhecimento de que, no mérito, o lançamento é improcedente, bem como que as intimações sejam encaminhadas para Tácio Lacerda Gama, OAB/SP 219.045, com estabelecimento na Rua Capivari, 179, Pacaembu, São Paulo - SP.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Tiago Carneiro da Silva – OAB/SP nº 384.319.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, proferida pela 6ª JJF - Acórdão JJF nº 0403-06/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS de R\$546.522,94, nos meses de:

setembro/2016; março, abril e novembro/2017; janeiro a maio, julho, outubro, novembro/2019 e janeiro a dezembro/2020, sob a acusação de:

Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros próprios.

Conforme Auditoria do Conta Corrente do ICMS dos exercícios fiscalizados, refeitos para apropriação dos créditos fiscais e estornos de débitos autorizados pelo Dec. 4316/95, apuradas através de levantamentos fiscais próprios e Auditoria do Conta Corrente do ICMS – ICMS NÃO RECOLHIDO – RESUMO DO DÉBITO, anexos, em razão do contribuinte apresentar saldo credor em diversos períodos.”

Preliminarmente, rejeito os pedidos de nulidade arguidos pelo recorrente, por descrição genérica da infração e por erro de capitulação da multa aplicada, pois vislumbro que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, cuja imputação é inteligível e está devidamente fundamentada em provas documentais extraídas da própria escrita fiscal do contribuinte, consoantes demonstrativos analíticos e sintéticos às fls. 27 a 177 dos autos, decorrentes da auditoria da conta corrente do ICMS, especialmente quanto às rubricas estornos de crédito e de débito, como consignado na própria acusação fiscal, cujos demonstrativos foram entregues ao sujeito passivo, conforme recibo às fls. 179 a 181 dos autos.

Ademais, pelas razões de mérito aduzidas pelo recorrente verifica-se o pleno exercício do direito de defesa e, em consequência, inexistir prejuízo à defesa ou ao princípio do contraditório, tendo em vista que o próprio apelante afirma que, embora o Auto de Infração aponte falta de recolhimento de ICMS, a controvérsia reside, verdadeiramente, em suposto crédito indevido de ICMS por parte do autuado em relação a determinadas operações de entrada de mercadorias em seu estabelecimento, do que defende ter sido correta a sua apuração e utilização dos créditos de ICMS, como também que não houve prejuízo ao fisco, decorrentes da importação de insumos utilizados na industrialização de produtos de informática abrangidos pelo regime diferenciado de apuração do ICMS previsto no Decreto nº 4.316/95.

Por fim, correto enquadramento da multa sugerida pela autuante, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, para apropriação dos créditos fiscais e estornos de débitos autorizados pelo Decreto nº 4.316/95, cuja aplicação da penalidade é apenas **proposta** pelo autuante, nos termos do art. 142 do CTN.

Assim, diante de tais considerações, rejeito as preliminares de nulidade do Auto de Infração.

No mérito, o recorrente ressalta que, conforme arts 1º e 1º-A, se beneficia de diferimento do pagamento do ICMS relativo ao recebimento do exterior de produtos que o Decreto especifica para o momento que ocorrer a saída dos mesmos produtos ou de produto deles resultantes por parte de estabelecimentos industriais, assim como, nos termos dos arts 2º e 2º-A, a possibilidade de apuração de créditos de ICMS equivalente a 100% do imposto destacado na saída desses produtos e do saldo devedor do imposto apurado no mês.

Ainda segundo o recorrente, para tal, em relação às aquisições, eventual crédito de ICMS deve ser estornado. Mas o estorno de créditos deve ocorrer quanto aos produtos que sejam objeto do tratamento diferenciado previsto no art. 1º e 1º-A do dito Decreto, pois, se os produtos têm saída **sem** apuração de crédito presumido, não cabe, naturalmente, o estorno de créditos apurado na entrada.

Assim, objetivamente, alega que há situações em que o estorno dos créditos, igualmente, não é devido e é, justamente, sobre elas que recai **parte da controvérsia**, uma vez que a divergência da apuração do contribuinte e da autuante se dá em relação aos créditos decorrentes das entradas de mercadorias em três circunstâncias: (i) troca de mercadoria em razão de garantia (CFOP 1949); (ii) retorno de mercadoria com saída para demonstração (CFOP 2913) e (iii) retorno de mercadoria com saída em consignação (CFOP 1918).

Assevera o recorrente que, em qualquer das circunstâncias analisadas, não houve prejuízo ao fisco e, portanto, não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS, na medida em que:

- a) No caso de mercadorias que retornaram por troca em garantia ou que retornaram em consignação, nas saídas posteriores das mercadorias houve apuração de débito, sem crédito presumido, e, portanto, não houve apropriação de créditos em duplicidade, ao contrário do que pressupôs indevidamente o Acórdão recorrido;
- b) No caso de mercadorias que retornaram da demonstração, nas saídas para demonstração, houve destaque de ICMS, sem suspensão e sem crédito presumido, de modo que o retorno com destaque do ICMS e apropriação de créditos na entrada teve como objetivo a compensação da saída anterior; e
- c) Os créditos apurados em tais operações não foram transferidos para outros estabelecimentos e nem foram objeto de qualquer procedimento de utilização do crédito acumulado, além do aproveitamento na apuração do próprio mês em que se deu as entradas.

Assim, o recorrente diz que, para que se falasse em falta de recolhimento de ICMS em relação ao não estorno dos créditos apurados na entrada das mercadorias que retornaram por troca em garantia e após saída em consignação, teria que apurar crédito presumido na saída posterior dessas mesmas mercadorias (configurando o creditamento em duplicidade alegado na decisão recorrida), o que não se verificou. Já em relação às mercadorias que retornaram de saídas para demonstração, para que se falasse em falta de recolhimento de ICMS a partir do creditamento em tal entrada, seria necessário que a saída para demonstração tivesse ocorrido sem destaque do ICMS ou com ICMS suspenso, o que, também, não ocorreu.

Feita esta sinopse recursal das razões de mérito, passo a analisa-las e, para tal, inicialmente, devo registrar que, apesar de o recorrente se insurgir unicamente quanto ao estorno de crédito de tais operações, a acusação fiscal decorre da auditoria da conta corrente do ICMS, oportunidade que se refez a apropriação dos **créditos e estornos de débitos** autorizados pelo Decreto nº 4.316/95, conforme demonstrativos anexos.

Portanto, no caso sob análise, verifica-se que as divergências apuradas decorreram não só dos estornos de créditos das operações de entradas de mercadorias sob CFOP: 1918, 1949 e 2913, objeto de insurgência do contribuinte, mas, também, dos estornos de débitos autorizados pelo Decreto, a exemplo do mês de abril de 2018 considerado pelo contribuinte no valor de R\$364.095,65 e apurado pelo fisco no montante de R\$358.768,16, como se pode verificar às fls. 27 e 123 a 127 dos autos. Contudo, nos limitaremos à lide.

Como dito, a controvérsia limita-se aos estornos de créditos das operações de entradas de mercadorias sob CFOP: 1918, 1949 e 2913, os quais o fisco entende ser devido e o contribuinte defende que não.

Para corroborar tal entendimento, tomemos como exemplo a competência de setembro de 2016, objeto da exação de R\$15.164,96 do lançamento de ofício, decorrente unicamente da divergência do estorno de crédito considerado devido pelo fisco no valor de R\$36.581,85, conforme apurado às fls. 28, 67 e 68 dos autos, e do estorno de crédito apurado pelo contribuinte de R\$20.130,67, às fls. 32 dos autos, cuja diferença de R\$16.451,18 decorre em razão das referidas CFOP: 1918, 1949 e 2913 (fls. 67/68).

Alega o recorrente que nas operações de retorno de peça em garantia, como nas operações de remessa e retorno para demonstração ou ainda remessa e retorno em consignação não geram o crédito presumido previsto no Decreto nº 4.316/95, logo, não se tratando de operações abrangidas pelo benefício fiscal não há, por consequência, restrição ao aproveitamento dos respectivos créditos apurados na entrada. Assim, promovia o estorno dos créditos apurados nas entradas das mercadorias, não computando em tal cifra o crédito correspondente às operações acima especificadas.

Válido registrar que o art. 4º do Decreto nº 4.316/95, redação vigente à época dos fatos geradores, vedava a utilização de quaisquer créditos fiscais vinculados às saídas dos produtos abrigados pelo tratamento tributário previsto no aludido decreto. Por sua vez, o art. 2º do mesmo diploma

legal se reportava às **operações de saídas dos produtos** resultantes da industrialização, logo, de modo genérico e sem distinguir ou separar as operações de saídas, obviamente, tributadas, conforme dispositivos a seguir:

Art. 2º Nas operações de saída dos produtos resultantes da industrialização, o estabelecimento industrial lançará a crédito os seguintes percentuais do valor do imposto destacado, quando naqueles produtos forem aplicados os componentes, partes e peças recebidos com o tratamento previsto no caput do artigo 1º:

Art. 4º Fica vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais vinculados às saídas dos produtos abrigados pelo tratamento tributário previsto neste decreto. Nota: A redação atual do art. 4º foi dada pelo Decreto nº 16.434, de 26/11/15, DOE de 27/11/15, efeitos decreto_1995_4316 a partir de 01/01/16.

Assim, as operações de remessa em garantia e em consignação deveriam se submeter ao regime tributário especial previsto no referido Decreto nº 4.316/95, logo, em consequência, vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais quando dos retornos de peça em garantia ou em consignação. Quanto às operações de remessa para demonstração sequer haveria de ser tributada e muito menos creditada no retorno.

Para corroborar com tal conclusão de vedação de créditos em tais operações, além da norma específica acima, o próprio art. 381 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), em relação às peças defeituosas recebidas em razão de garantia (CFOP 1949), prevê que **são isentas do ICMS** as remessas de peças defeituosas para o fabricante promovidas pelo estabelecimento ou pela oficina credenciada ou autorizada, desde que as remessas ocorram até trinta dias depois do prazo de vencimento da garantia. Logo está correta a exação.

Já inerente à operação de retorno de mercadorias saídas em consignação (CFOP 1918), do cotejo entre as competências do lançamento de ofício e demonstrativo analítico “AUDITORIA DOS CRÉDITOS FISCAIS”, às fls. 66 a 109 dos autos, verifica-se que tal CFOP 1918 restringe-se apenas à NF-e nº 925 (fls. 305/306), de 17/04/2017, referente ao ICMS de R\$35,85, ínsito na exação relativa ao mês de abril/2017. Contudo, deve-se registrar que nos documentos fiscais de remessa em consignação (fls. 303/304) consta no campo Informações Complementares: “REMESSA EM CONSIGNAÇÃO PARA O PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DAS PLACAS. PRODUTO IMPORTADO SOB REGIME DE DIFERIMENTO ...”.

Assim, efetivamente, trata-se de uma operação de remessa para industrialização pelo recorrente e do respectivo retorno, cuja operação sob CFOP 1918, objeto da exação fiscal, foi consignada como “DEV. DE MERCADORIA REC. EM CONSIGNAÇÃO”. Neste contexto, nos termos do art. 218, I do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), é **suspensa a incidência do ICMS** nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados a industrialização, **bem como nos respectivos retornos**, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado. Logo, está correta a exação.

Já em relação às mercadorias que retornaram de saídas para demonstração, igualmente ao item anterior, nos termos do art. 218, IV do RICMS/BA, é **suspensa a incidência do ICMS** nas saídas de mercadorias remetidas para demonstração, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos. Correta a exação.

Quanto ao argumento recursal de que houve tributação normal nas saídas, sem suspensão e sem crédito presumido, de modo que o retorno com destaque do ICMS e apropriação de créditos na entrada teve como objetivo a compensação da saída anterior, há de registrar que não se aplica às operações com peças defeituosas recebidas em razão de garantia (CFOP 1949), por se tratarem de isentas do ICMS, como já visto, e, em relação às demais operações (retornos de remessa de industrialização e demonstração), vislumbro, em razão do comando previsto no art. 4º do Decreto nº 4.316/95, pelo qual veda a utilização de quaisquer créditos fiscais vinculados às saídas dos produtos abrigados por aquele tratamento tributário, que cabe ao contribuinte utilizar de rito processual próprio para restituição do indébito fiscal, conforme previsto nos artigos 73 a 75 do RPAF, mediante autorização do uso de crédito fiscal.

Relativo à alegação recursal de que os créditos apurados em tais operações não foram transferidos para outros estabelecimentos e nem objeto de qualquer procedimento de utilização

do crédito acumulado, além do aproveitamento na apuração do próprio mês em que se deu as entradas, vislumbro prejudicada a análise em razão do item anterior, especialmente quanto ao previsto no art. 4º do Decreto nº 4.316/95.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter 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** o Auto de Infração nº **294888.0011/21-4**, lavrado contra **ACC BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COMPUTADORES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$546.522,94**, acrescido da 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, 17 de março de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS